GIUGNO 1976 *Pubblicazione trimestrale* Anno XXXV - N. 2

Spedizione in abbonamento postale - Gruppo IV

RIVISTA DI DIRITTO FINANZIARIO E SCIENZA DELLE FINANZE

Fondata da BENVENUTO GRIZIOTTI

(E RIVISTA ITALIANA DI DIRITTO FINANZIARIO)

MVLTA PAVCIS AG

MILANO - CASA EDITRICE DOTT. A. GIUFFRÈ

Pubblicazione sotto gli auspici dell'Istituto di Finanza dell'Università, della Camera di Commercio di Pavia e dell'Istituto di diritto pubblico della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Roma

La DIREZIONE è in Pavia, *Istituto di Finanza* presso *l'Università e la Camera di Commercio*, Strada Nuova 65. Ad essa debbono essere inviati bozze corrette, cambi, libri per recensione in duplice copia.
I manoscritti dei lavori giuridici devono essere inviati al prof. GIAN ANTONIO MICHELI, Via Scipione Gaetano, n. 13 - 00197 Roma.

Redattori: prof. ALBERTO MAJOCCHI, Straordinario nell'Università di Venezia, e dott. LUIGI BERNARDI, dell'Istituto di Finanza dell'Università di Pavia.

Redattore Capo: prof. EMILIO GERELLI, Direttore dell'Istituto di Finanza dell'Università di Pavia.

L'AMMINISTRAZIONE è presso la casa editrice Dott. A. GIUFFRE' EDITORE S.p.A., 20121 Milano, Via Statuto, 2 - Telefoni 652.341/2/3.
Ad essa vanno indirizzati le richieste di abbonamento (c.c. postale 3/17986) e di pubblicità, le comunicazioni per mutamenti di indirizzo e gli eventuali reclami per mancato ricevimento di fascicoli.

CONDIZIONI DI ABBONAMENTO PER IL 1976

Abbonamento annuo . . . . . L. 14.000

Estero . . . . . » 20.000

Annate arretrate senza aumento rispetto alla quota annuale.

L'abbonamento decorre dal 1° gennaio di ogni anno e dà diritto a tutti i numeri dell'annata, compresi quelli già pubblicati.

Il pagamento può effettuarsi direttamente all'Editore, anche con versamento sul conto corrente postale 3/17986, indicando a tergo del modulo, in modo leggibile, nome, cognome e indirizzo dell'abbonato; oppure presso i suoi agenti a ciò autorizzati. I prezzi sopra indicati sono validi per il pagamento a contanti; in caso di pagamento rateale verrà praticato un aumento. Il rinnovo dell'abbonamento deve essere effettuato entro il 15 marzo di ogni anno. Trascorso tale termine, l'Amministrazione provvede direttamente all'incasso nella maniera più conveniente, addebitando le spese relative.

Gli abbonamenti che non saranno disdetti entro il 10 dicembre di ciascun anno si intenderanno tacitamente rinnovati per l'anno successivo. L'abbonamento però non può essere disdetto se l'abbonato non è al corrente con i pagamenti.

I fascicoli non pervenuti all'abbonato devono essere reclamati entro 10 giorni dal ricevimento del fascicolo successivo. Decorso tale termine, non si spediscono che contro rimessa dell'importo.

Le richieste di cambiamento di indirizzo devono essere accompagnate dall'importo di L. 200 in francobolli e trasmesse con specifica comunicazione raccomandata al competente Ufficio Codificazione Clienti.

Per ogni effetto l'abbonato elegge domicilio presso l'Amministrazione della rivista.

Ai collaboratori saranno inviati gratuitamente 50 estratti dei loro saggi. Copie supplementari eventualmente richieste all'atto del licenziamento delle bozze verranno fornite a prezzo di costo. La maggiore spesa per le correzioni straordinarie è a carico dell'autore.

Registrazione presso il Tribunale di Milano al n. 104 del 15 marzo 1966
Direttore responsabile: EMILIO GERELLI

Rivista associata all'Unione della Stampa Periodica Italiana

Pubblicità inferiore al 70 %
Tipografia MORI & C. s.n.c. - 21100 VARESE - VIA F. GUICCIARDINI 66

INDICE-SOMMARIO

PARTE PRIMA

PARTE SECONDA

MEDIOCREDITO CENTRALE

Il Consiglio generale del Mediocredito centrale presieduto dal prof. Parravicini, ha approvato il bilancio dell'Istituto per l'esercizio 1975 e la relazione del Consiglio di amministrazione. L'attività di agevolazione del Mediocredito centrale, che nel corso dell'anno precedente era caduta a livelli inconsueti per mancanza di mezzi agevolativi, si è ripresa grazie agli stanziamenti avvenuti nell'ultimo mese del 1974 e nel corso del 1975. L'insieme dei crediti agevolati è stato di 2.304 miliardi, distribuito tra 5.549 operazioni. L'espansione della attività del Mediocredito centrale in un anno contraddistinto dalla caduta della produzione industriale degli investimenti e dell'occupazione, quale è stato il 1975, ha assunto il significato di strumento di sostegno della produzione e dei meccanismi antirecessivi.

Nel settore delle piccole e medie imprese sono state accolte 4.460 domande per complessivi 437 miliardi, contro 230 domande e 26 miliardi di lire nel 1974. Escludendo le operazioni di finanziamento per l'acquisto di macchine utensili, le richieste accolte riguardano 4.061 imprese, con una dimensione media di 64 addetti e con un credito agevolato di circa 100 milioni per impresa. Si stima che l'insieme degli investimenti effettuati con l'intervento del Mediocredito centrale conduca alla creazione di circa 43 mila nuovi posti di lavoro.

Nel settore delle esportazioni a pagamento differito le operazioni accolte sono state 1.089, equivalenti a 1.867 miliardi di lire di credito agevolato e a 2.275 miliardi di lire per forniture. Nel 1974 le domande accolte furono 315 per un importo di 20 miliardi di lire di credito agevolato equivalenti a 27 miliardi di lire di forniture. Rispetto agli esercizi passati è aumentata la quota dei finanziamenti agevolati dal Mediocredito centrale per le esportazioni ai paesi in via di sviluppo e verso i paesi industrializzati, mentre è diminuita quella per le operazioni dirette verso i paesi del Comecon.

Altre operazioni sono state accolte nell'ambito dei finanziamenti concessi per la ripresa economica dei territori colpiti da calamità naturali. L'Istituto ha inoltre emesso obbligazioni per 170 miliardi di lire di valore nominale, ha concesso mutui agli istituti regionali e ha acquistato titoli emessi dagli stessi istituti per far fronte alle loro esigenze di finanziamento.

Il conto dei profitti e delle perdite si è chiuso con un utile di 12,8 miliardi, dopo aver spesato 11,4 miliardi per contributi agli interessi pagati nell'esercizio. L'utile è stato destinato per 1,3 miliardi alla riserva ordinaria, per 1,5 miliardi alla riserva straordinaria, per 0,8 miliardi a iniziative di studio e di ricerca, per 9,2 miliardi al fondo per la concessione dei contributi agli interessi.

Nel complesso la consistenza degli impieghi agevolati mediante l'intervento del Mediocredito centrale sale da 1.625 miliardi a fine 1974 a 2.060 miliardi nel 1975. Tenendo conto anche dei mezzi forniti con il ricavato di emissioni obbligazionarie, la consistenza degli impieghi saie a 2.620 miliardi. Questa cifra costituisce il 48% della consistenza a fine 1975 degli impieghi agevolati degli istituti di credito mobiliare, con esclusione dei crediti finanziari con contributi diretti a carico dello Stato e delle operazioni agevolate con leggi speciali per l'industrializzazione del Mezzogiorno.

ROMA, 1976

FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA DELL'UNIVERSITÀ DI ROMA
Istituto di Economia e Finanza

studi di finanza pubblica
17

PROBLEMI DI FINANZA PUBBLICA

Vol. V

Gli undici saggi raccolti in questo volume riguardano alcuni aspetti di viva attualità della finanza pubblica.
Vengono qui affrontati i problemi delle scelte pubbliche, dell'inflazione, della moneta e, infine, della distribuzione territoriale delle spese pubbliche.

SOMMARIO

1976, volume in 8°, p. 304, con grafici e tabelle, L. 7000

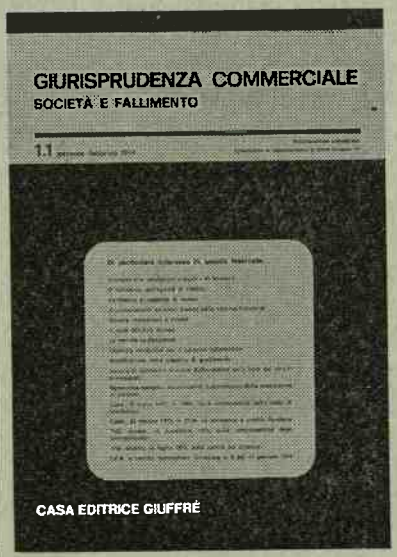
GIUFFRE' EDITORE MILANO - Per acquisti rivolgersi alla Sede - c.c.p. 3-17986 - od ai suoi agenti

GIURISPRUDENZA COMMERCIALE

SOCIETÀ E FALLIMENTO

Abbonamento annuo 1976:

Italia L. 20.000; estero L. 25.000



Il periodico bimestrale è diretto da

Franco Bonelli,
Vincenzo Buonocore,
Gaetano Castellano,
Renzo Costi,
Floriano d'Alessandro,
Paolo Ferro-Luzzi,
Agostino Gambino,
Pier Giusto Jaeger;

e, per il diritto penale, da

Franco Bricola,
Giorgio Marinucci,
Mario Romano;

per il diritto processuale civile, da

Vittorio Colesanti,
Edoardo Ricci,
Giuseppe Tarzia;

per il diritto tributario, da

Furio Bosello,
Gaspare Falsitta,
Augusto Fantozzi,
Franco Gaffuri,
Piero Pajardi.

LA LEZIONE DI EINAUDI (*)

1. L'opera di Einaudi testimonia una straordinaria capacità di lavoro e una ampiezza di interessi che gli consentirono di affermarsi con risultati che, in ciascuno dei campi che egli coltivò, sarebbero bastati a farne una delle personalità maggiori del suo tempo. Fu economista, storico dei fatti e delle idee, giornalista, studioso della politica, uomo politico. Il senso di questo impegno molteplice e pure unitario, di questa ricchezza di motivi e di esperienza è evidente nell'approfondimento continuo, fino alla estrema vecchiezza, del suo pensiero sui temi ai quali si dedicò con maggiore continuità: in primo luogo, gli argomenti di scienza delle finanze, che furono al centro dei suoi interessi negli anni della maturità, pressapoco dal 1900 al 1940.

2. Alla scienza delle finanze dette contributi specifici sui principi distributivi e sugli effetti delle imposte (soprattutto sulle variazioni dei valori capitali da imposta) che rimangono punti di riferimento indispensabili del lavoro teorico.

Ma il contributo maggiore dell'Einaudi allo studio della finanza pubblica sta nella impostazione generale. Qui la sua capacità di usare gli strumenti di analisi si integra con la capacità — ben più rara, al grado nel quale egli la possedeva — di capire la realtà. Già Jemolo, nella sua commemorazione tenuta qui nel 1964, ha ricordato come fin dai suoi anni di università avesse compreso che la logica di Einaudi studioso di finanza è « la logica che ragiona su termini del mondo reale, ben controllabili ogni giorno alla luce dell'esperienza » (1). E da allora Einaudi continuò a lavorare in questa direzione, chiarendo sempre meglio l'impossibilità di ridurre la teoria della finanza a un sistema di deduzioni da principi astratti; mostrando che

(*) *Relazione al Convegno sul* Problema della moneta oggi *indetto dall'Accademia dei Lincei il 6-8 febbraio 1975 nel centenario della nascita di Luigi Einaudi.*

(1) A. C. Jemolo, *Luigi Einaudi* (Quaderno n. 69 dei « Problemi attuali di scienza e di cultura », Roma, 1964), p. 13.

istituti concreti della finanza, apparentemente non riducibili a una costruzione razionale, possono avere una loro razionalità profonda, perché costituiscono soluzioni suggerite dall'esperienza per tener conto delle esigenze complesse e spesso contraddittorie della realtà; tenendo sempre presenti i limiti degli strumenti della finanza, che non possono rimediare alle conseguenze di cattive decisioni in altre sfere della politica (tipica è la sua polemica contro la pretesa di sopperire con l'imposizione delle aree fabbricabili alla mancanza di una buona politica urbanistica) (2).

L'opera di Einaudi è dunque uno sforzo continuo per riportare la concezione della finanza pubblica dal livello delle astrazioni e dei miti al livello della comprensione realistica. Quest'opera culmina nei *Miti e paradossi della giustizia tributaria* del 1938. Ed è esemplare come in Einaudi la demolizione dei miti altrui non sia mai la premessa per sostituire ad essi altri miti a lui più congeniali. Anche le tesi alle quali ha dato l'adesione più impegnata, come l'esenzione del risparmio e la tassazione del reddito ordinario, non lo inducono a un giudizio parziale, non intaccano il suo equilibrio, il senso di quanto la realtà sociale sia complessa e il senso dei limiti degli strumenti concettuali con i quali sopra la realtà si opera (3). Davvero aveva visto giusto Piero Gobetti quando indicava « il centro fecondo del pensiero einaudiano, che gli permette di superare agevolmente gli schematismi teorici... in un intimo scetticismo verso tutte le formule (anche le proprie) » (4).

3. Nell'Einaudi dunque la visione della finanza si fonda sulla profonda conoscenza storica e sull'abitudine al controllo continuo delle ipotesi con i dati della realtà, osservata con un'eccezionale prontezza e finezza di percezione. E questa visione si è venuta continuamente arricchendo nell'insegnamento, nella lunga consuetudine alla discussione giornalistica degli eventi della finanza italiana (5), e nella partecipa-

---

(2) Si veda un'espressione particolarmente vigorosa di questa polemica nella prefazione all'ultima edizione dei *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1959, pp. XIV-XV.

(3) Per una documentazione su questi punti rinvio al mio *Luigi Einaudi e il concetto di reddito imponibile*, in « Annali della Fondazione Luigi Einaudi », vol. VIII, 1974, pp. 101-111.

(4) P. Gobetti, *Il liberalismo di Luigi Einaudi*, in « La rivoluzione liberale », 23 aprile 1922, ristampato in *Scritti politici*, Torino, 1969, p. 325. I giudizi di Gobetti su Einaudi si distinguono per penetrazione ed equilibrio, sempre lontani, come sono, dalla lode iperbolica e dall'assalto settario.

(5) All'analisi di questi eventi sono dedicati anche i due volumi preparati dall'Einaudi per la serie italiana della « Storia economica e sociale

zione allo studio di provvedimenti legislativi, che ebbe il suo momento più importante nella predisposizione del progetto di riforma tributaria per il ministro Meda (6).

Alle responsabilità dirette nella gestione della cosa pubblica, che ebbe dal 1945 al 1955, Einaudi era dunque preparato sia per la competenza come economista, sia per la lunga riflessione sulla politica, come scontro di idee e come concreto operare, sia per le meditazioni sulla storia che gli avevano insegnato (non si può dire meglio di Jemolo) « che non sono scindibili finanza ed azione politica, capacità di chiedere sacrifici, saldezza nell'impugnare le leve di comando » (7).

Partecipò con grande impegno ai lavori della consulta nazionale e della costituente, fu governatore della Banca d'Italia e ministro del bilancio in anni difficili. Fu il primo presidente della Repubblica, con la responsabilità di fondare lo stile costituzionale della presidenza. Il che fece con interpretazione rigorosa dei limiti posti dalla costituzione, ma entro quei limiti con ferma esplicazione dei propri poteri, e soprattutto con l'esercizio appassionato del proprio giudizio tutte le volte che nei provvedimenti che gli venivano sottoposti vedesse errori da emendare e danni da evitare. Basterà ricordare, perché sono una delle più belle testimonianze della sua schietta fede nei diritti di libertà, le osservazioni sopra un disegno di legge per i passaporti, in anni nei quali gli orientamenti in materia dei nostri governi non erano dei più liberali (8).

4. Nel quadro di questo convegno rientra direttamente l'azione di Einaudi contro l'inflazione, condotta negli anni più critici della crisi postbellica (1945-48) con collaboratori tra i quali si devono ricordare almeno Marcello Soleri, Gustavo Del Vecchio e Donato Menichella. E si deve ricordare il contributo degli uffici della Banca

---

della guerra mondiale », promossa dalla Fondazione Carnegie: *La guerra e il sistema tributario italiano*, Bari 1927, e *La condotta economica e gli effetti sociali della guerra italiana*, Bari 1933.

(6) Per la parte dell'Einaudi nella preparazione del disegno di legge Meda per la riforma generale delle imposte dirette sui redditi, cfr. *La guerra e il sistema tributario italiano* cit., p. 496.

Anche l'importanza di questo contributo era stata vista bene da Gobetti che proponeva di « tornare al progetto Meda, che non è di Meda ma di Luigi Einaudi, e costituisce il massimo risultato dell'elaborazione scientifica italiana ricreato con animo realistico », *Valutazioni marginali*, in « La rivoluzione liberale », 26 marzo 1922, e in *Scritti politici* cit., p. 276.

(7) Jemolo, *Luigi Einaudi* cit., p. 14.

(8) *Sui passaporti* (1950 e 1953), in *Lo scrittoio del Presidente*, Torino 1956 (citato d'ora in avanti come *S.*), pp. 553 s.

d'Italia, perché si tratta forse dell'unico caso nel quale Einaudi, estremo individualista nel lavoro intellettuale, abbia gradito l'aiuto di un'organizzazione di ricerca.

Einaudi aveva per fortuna idee semplici e precise sui danni dell'inflazione, non soltanto sotto l'aspetto distributivo, ma anche sotto l'aspetto delle strutture e dei livelli produttivi. Vedeva infatti lucidamente come lo stimolo che gli effetti distributivi possono dapprima esercitare sul livello dell'attività economica si annulli rapidamente con l'aumento del tasso di inflazione (9), e sia comunque largamente compensato dalla difficoltà di fare calcoli corretti e, come egli diceva, dalla « certezza dell'incertezza » (10).

Pertanto, nel momento più critico, egli decise ed impose, contro forti interessi, l'arresto dell'inflazione. Sulla manovra di stabilizzazione mi piace riportare il giudizio di uno studioso spassionato, Bruno Foa, il quale scrisse che « quando all'inizio del 1947 [Einaudi] decise che si doveva fare qualcosa per fronteggiare la situazione, egli non permise a nulla di smuoverlo dalla linea che aveva tracciato e... la sua condotta degli affari, da quel momento, fu un capolavoro finanziario, che produsse il massimo effetto con il minimo di azione diretta ». E ancora « ... è chiaro che a metà estate la situazione monetaria generale era così deteriorata che solo provvedimenti forti e decisi potevano evitare il tuffo finale nell'abisso. Perciò l'azione intrapresa in queste circostanze non può non suscitare il più alto elogio e indubbiamente sarà vista in questa luce dagli storici futuri » (11).

5. A quasi trent'anni di distanza questo giudizio può essere confermato. La manovra di Einaudi arrestò l'inflazione e fu la premessa di un lungo periodo di stabilità monetaria. Naturalmente ci fu un costo: la produzione industriale ristagnò dalla fine del 1947 ai primi mesi del 1949, e questo provocò dure critiche sia da parte del mondo degli affari, sia da parte dell'opposizione di sinistra.

In prospettiva storica, sembra che su uno degli argomenti di quelle critiche possa rimanere aperta lo discussione, e cioè se dopo la crisi di stabilizzazione siano state impiegate nel modo più tempe-

---

(9) Si veda specialmente la *Relazione del governatore* per l'anno 1946, pp. 244-5.

(10) *Risparmio e investimento*, n. 3 (1953), *S.*, pp. 314-5.

(11) B. Foa, *Monetary Reconstruction in Italy*, New York 1949, pp. 104 e 108.

stivo ed efficace le misure che avrebbero potuto attenuarne gli effetti di recessione produttiva. Il problema si pone per un periodo che è in buona parte successivo all'assunzione di Einaudi alla presidenza. Ma egli certamente approvò le grandi linee della politica finanziaria seguita durante il suo settennato presidenziale (12).

Ora, per alcuni anni dopo il 1947, lo sviluppo economico fu probabilmente alquanto più lento di quanto si sarebbe potuto avere con più intenso sfruttamento di capacità produttive esistenti. Ma in sé, la manovra di stabilizzazione non appare seriamente toccata dalle critiche. Non le si può imputare un eccesso di efficacia, perché misure più blande non avrebbero garantito l'inversione netta delle aspettative del pubblico, dalla quale dipende in gran parte la possibilità di arresto di un'inflazione spinta. D'altronde, una manovra più morbida avrebbe rallentato l'adeguamento della struttura industriale italiana alla concorrenza, e avrebbe quindi reso più lenti e costosi la liberazione degli scambi e l'inserimento nell'economia internazionale. (E su questo sarebbe inutile riaprire la discussione, quando ormai tutte le forze politiche lo accettano, anche quelle che allora lo avversarono).

Né si può ritenere (anche con le riserve qui fatte per il periodo successivo alla crisi di stabilizzazione) che l'avallamento della produzione industriale abbia indebolito la tendenza di fondo del nostro sviluppo economico negli anni seguenti.

Questo si giovò certamente molto di più del lungo periodo di stabilità monetaria, di quanto non sia stato danneggiato da qualche punto in meno nell'indice del prodotto nazionale per un breve periodo dopo il 1947.

6. E soprattutto Einaudi non può in alcun modo essere chiamato in causa, né per la sua azione di governo, né per le sue idee, dalle critiche correnti sulla qualità del nostro sviluppo economico in questo dopoguerra. Con la stabilizzazione egli si limitò a liberare la strada per uno sviluppo i cui contenuti erano del tutto aperti (con l'importante eccezione dei vincoli posti dall'inserimento nella economia mondiale: e questa, come ho detto, è questione ormai inattuale).

Che quello sviluppo manifestasse gravi difetti gli fu presto ben chiaro. Taluni di quei difetti, ancora adesso non corretti, furono og-

---

(12) Lo testimoniano, tra l'altro, gli scritti del 1950 e 1953 raccolti nel capitolo XIV, «Risparmio e investimento», di *S.*

getto durante il settennato di suoi richiami fermi e tempestivi: così la mancanza di una lotta efficace contro il dissesto idrogeologico, che egli, giustamente, ma del tutto inascoltato, definiva nel 1951 « il massimo compito d'oggi, se si vuole salvare il suolo in cui vivono gli italiani » (13): così la distruzione del paesaggio, causa di suoi accorati interventi, come quello del 1954 per Napoli: « l'imbruttimento di una contrada, che si poteva dire veramente benedetta da Dio, dura da troppo tempo in mezzo al plauso degli inconsapevoli ... perché non si debba compiere d'urgenza ogni sforzo per convincere i responsabili a porre termine al mal fatto » (14): così la cattiva politica urbanistica, motivo di frequenti richiami: « l'urbanesimo non è per se stesso il male... L'urbanesimo è il male quando si lascino costruire le città brutte, gli immondi alveari dove non esiste vita familiare e collettiva, dove nessun abitante conosce il vicino: quando, consentendone l'erezione, si invitano le turbe rustiche ad invadere baracche di legno e latta, ad addensarsi nelle grotte e nelle rovine » (15).

E non soltanto anticipava critiche che saranno poi generalmente accolte, ma criticava anche aspetti dello sviluppo italiano, sui quali non c'è stata e non c'è praticamente discussione, perché essi hanno ricevuto una volta per tutte la benedizione della saggezza convenzionale e l'appoggio degli interessi, apparentemente, più lontani. Ricordo le sue riserve sulla politica edilizia. Scriveva nel 1953-54: « Quando si sente dire, con compiacenza, che si sono impiegati cento o duecento o trecento o cinquecento miliardi di lire durante un certo anno in case nuove vengono i sudori freddi. È lecito impiegare così gran parte del nuovo risparmio, che si forma in paese ogni anno, in case?... E il resto? Il " resto " si chiamano: impianti, scorte, strade, bonifiche, ferrovie, migliorie, rimboschimenti, regolazione fiumi ecc. ecc. senza fine dicendo, che non si possono fare » (16). Discutendo sulla funzione regolatrice dell'attività economica assegnata all'edilizia dal piano Va-

---

(13) *Sui paesi di emigrazione e principalmente sulla Calabria; ovvero sia sulla servitù della gleba in Italia* (1951), *S.*, p. 570.

(14) *In difesa dei monumenti e del paesaggio* (1954), *S.*, p. 643.

(15) *Sui paesi di emigrazione* cit., p. 575. Cfr. anche *Sul vincolo delle locazioni delle case di abitazione* (1953-4), *S.*, pp. 456 s.

(16) *Sul vincolo* cit., pp. 453-4. E quanto all'edilizia pubblica scriveva qualche anno dopo: « Chi visiti prefetture, università, scuole, ministeri... osservando lo spreco di spazio e di miliardi, resta in forse se non i vecchi, talvolta fatiscenti e rabberciati, edifici ereditati dai conventi e dai monasteri soppressi non siano più adatti allo scopo dei nuovi monumenti, che son detti, con barbara parola, funzionali », *Coordinare* (1959), in *Prediche inutili* (citate dall'edizione in volume. Torino 1962, e indicate d'ora in poi con *P.*) p. 369.

noni, scriveva: « Non v'ha dubbio che l'edilizia non sia una efficace industria regolatrice... Ma essa deve anche essere "produttiva" oltreché "regolatrice"; deve cioè creare case le quali rispondano ad esigenze effettive di abitazione degli uomini ». Il che non avviene « quando si costruiscono case per soddisfare alla mancanza artificiosa di abitazioni creata dal vincolo degli affitti ». E aggiungeva: « Nei progetti esecutivi del piano Vanoni occorrerà tener conto delle perdite inevitabili per lavori inutili, deliberati per soddisfare alle richieste umane della gente disoccupata, ed a quelle meno rispettabili, di grossi nuclei di elettori o di gruppi di interessi organizzati; ovvero dovuti alla disorganizzazione ed alla rivalità tra ministeri, amministrazioni centrali, regionali o locali ed enti diversi preposti alla bisogna » (17).

Ma a parte gli appunti che Einaudi direttamente rivolse a taluni aspetti del nostro sviluppo economico postbellico, tutto il suo insegnamento aveva offerto elementi per una valutazione critica di quello sviluppo. Così considerava positivi l'ampliamento e il raffinamento dei bisogni genuini (18), ma già nel 1919 aveva negato la razionalità delle scelte dei consumatori, quando sono determinate da consuetudini, mancanza di informazioni, moda, pubblicità (19).

Einaudi dunque pesava correttamente gli aspetti positivi e quelli negativi dell'espansione dei consumi privati, ed era comunque convinto che i consumi privati dovessero lasciare ampio posto per la spesa pubblica, alla cui espansione non sollevava alcuna obiezione purché essa fosse destinata a fare bene tante cose essenziali che soltanto lo Stato può fare (20).

7. Ci si può chiedere se le idee e l'azione di Einaudi ci offrano una lezione per il presente. Non certo nel senso che se ne possano ricavare ricette che aiutino a risolvere nostri problemi attuali. Non è

---

(17) *Di Ezio Vanoni e del suo piano* (1956), *P.*, pp. 122-3.

(18) *Giustizieri e protezionisti municipali* (1958), *P.*, pp. 278-80.

(19) *Osservazioni critiche intorno alla teoria dell'ammortamento della imposta e teoria delle variazioni nei redditi e nei valori capitali susseguenti all'imposta*, in « Atti della R. Accademia delle Scienze di Torino », vol. 54 (1918-9), e in *Saggi sul risparmio e l'imposta*, Torino 1958, pp. 193-5.

(20) Cfr. da ultimo *Perplesso* (1958), *P.*, p. 326: « lo stato... faccia bene infinite... cose che esso solo può fare ». Ma in tutta l'opera di Einaudi è costante l'idea che nella buona finanza la spesa pubblica può essere ampia e che il progresso economico e sociale ne può richiedere l'espansione. Si veda per esempio il capitolo XII dell'edizione 1940 dei *Miti e paradossi*, e in particolare il confronto tra finanza borbonica e finanza cavourriana a pp. 274-5 dell'edizione citata nella nota (2).

possibile perché si tratta di condizioni troppo differenti (ad esempio, l'inflazione del 1975 è diversa — e per certi aspetti più difficile da controllare di quella del 1947) e non è possibile, soprattutto, perché cercare di ricavarne ricette è contrario allo spirito dell'opera di Einaudi, per il quale le valutazioni e le decisioni dovevano essere prese con stretta aderenza alle circostanze.

E pure non è inutile ripercorrere i suoi scritti per vedere come egli abbia anticipato molte delle difficoltà odierne. Leggiamo queste pagine scritte nel 1959: « Dopo il 1914 a poco a poco gli uomini si sono dimenticati che la difesa della unità monetaria era un tempo poggiata sulla volontà di Dio, ed hanno preferito poggiarla sulla volontà del principe. La "volontà di dio" in materia monetaria ha sempre avuto un significato convenzionale ed era la "volontà del caso"... La volontà di dio ovverosia del caso era per fermo instabile e capricciosa; sicché gli uomini, inquieti per variazioni della potenza d'acquisto dell'oro... dissero che l'unità oro era instabile e perciò cagione di sovvertimento sociale. Economisti andarono alla cerca di qualche unità più tranquilla dell'oro. Si pensò che il "principe", che vuol dire il ceto dirigente monetario, formato di uomini sapienti ed imparziali, scelti per le loro attitudini tecniche e sottratti ad ogni pressione di parte, avrebbe saputo governare la moneta in guisa che l'unità di essa... conservasse di anno in anno invariata capacità di acquisto di beni e di servizi... Ahimè! l'esperienza del tempo corso dopo il 1914 ha dimostrato quanto più imprevedibili e pericolosi siano gli effetti monetari della volontà del "principe" in confronto a quelli determinati dalla volontà di dio... L'unità monetaria aurea è certamente pazza... ma in passato accadde che i capricci dell'oro riuscirono a far variare — e bisognarono le decine di anni all'uopo — il costo della vita del 10-20 per cento all'insù o del 10-20 per cento all'ingiù. Quando lo scudo od il marengo dei nostri padri perdeva il 20 per cento del suo valore, pareva il finimondo. Nessuno si stupì dopo il 1914 quando si vide il pezzo di carta denominato dollaro perdere i due terzi del suo valore... La volontà del principe si rivela assai più pazza di qualunque più estrosa volontà di dio, manifestantesi sotto le spoglie della pazzia aurea. Il "principe", ossia il gruppo o ceto governante politico, fa o subisce le guerre e le rivoluzioni, stampa ieri carta per sostenere le guerre e domare o sostenere le rivoluzioni; stampa oggi carta per fare una politica che si dice sociale o del benessere, ed ha come contenuto il fare il passo più lungo della gamba e cioè spendere di più di quel che annualmente si produce... La confu-

sione delle lingue è giunta a tal punto, che si crede di parlare sul serio di stabilità della moneta, paragonando le variazioni di una di esse con altri pezzi di carta, che sono tutti convertibili in niente altro che se stessi... L'uomo amante di libertà, posto nel mondo di matti ora descritto, nel quale tutti discutono sul valore della moneta, senza sapere altro se non che l'unità monetaria anche aurea, oggi è arbitrariamente fissata da una volontà inconoscibile e imprevedibile di uno dei tanti "principi" la cui sentenza è decisiva, può augurare, con scarsissima fiducia nell'avveramento dell'augurio, che i principi sappiano abdicare alla loro volontà e si sottomettano di nuovo alla volontà di dio, ossia alle mattie dell'oro, che sono sì mattie, ma di gran lunga meno imprevedibili e meno pericolose di quelle proprie dei ceti governanti » (21).

8. Ho fatto questa lunga citazione, non soltanto perché è legata al tema di questo convegno, ma perché in essa è chiara la lezione di modestia, che è una delle eredità più significative di Einaudi. È la modestia dell'economista vero, che sa come la sua scienza tratta fenomeni così intricati che la comprensione, al di là di poche generalità, ne è quanto mai problematica, e sa anche che per ogni intervento nell'economia la natura dei procedimenti politici pone vincoli rilevanti alla correttezza e alla tempestività delle misure che possono essere prese.

Eppure Einaudi sapeva che le funzioni dello stato moderno nella vita economica sono di necessità molto ampie, e non era pregiudizialmente contrario alla loro espansione, e in certi casi decisamente l'auspicava. Ma proprio per questo, proprio perché sapeva che molti e molto importanti sono i compiti propri dello stato, non voleva che fossero estesi arbitrariamente a campi nei quali meccanismi spontanei possono operare in modo tollerabile.

Per lui la questione astratta dei confini tra mercato e interventi statali non ebbe mai senso; per lui era importante cercare che il mercato e lo stato operassero ciascuno nel modo migliore possibile. E sapeva che questo era difficile, sapeva che c'è sempre distanza tra la realtà e i modelli ideali del mercato e dello stato. Gli furono sempre ben chiari taluni limiti importanti del funzionamento del mercato, e talune riserve a una valutazione positiva dei suoi risultati. Così fu sempre favorevole a incisive misure per assicurare l'uguaglianza delle

---

(21) *Concludendo* (1959), *P.*, pp. 408-12.

posizioni di partenza (22); avendo avvertito tra i primi, come ho già ricordato, le ragioni per le quali una parte notevole delle scelte dei consumatori non possono considerarsi razionali, espresse favore per misure, come il controllo delle vendite rateali, capaci di contenere consumi indotti artificiosamente (23); fu molto preoccupato per l'insufficienza del mercato rispetto alle diseconomie esterne di produzione, e uno dei suoi ultimi articoli è una forte denuncia, per il caso del fumo e della polvere delle acciaierie e dei cementifici, del sistema di formazione dei prezzi che ne accolla il costo al pubblico, avvantaggiando scorrettamente i produttori e i consumatori di acciaio e di cemento (24).

Mentre vedeva chiaramente i limiti propri del mercato, denunciava le deformazioni che il mercato subisce per interventi giustificati soltanto dai pregiudizi ideologici, dagli interessi di gruppo, dai favoritismi e dallo spirito punitivo, dalla pura presunzione. In tali interventi vedeva, a ragione, una causa fondamentale del formarsi di posizioni monopolistiche, e nella loro rimozione la prima e fondamentale misura di una politica antimonopolistica non velleitaria (25).

Ci fu forse in Einaudi una sottovalutazione di altri limiti nell'azione del mercato: per esempio, delle forti ragioni per cui nello sviluppo economico il divario tra regioni ricche e regioni povere tende ad autoalimentarsi e non ad essere corretto da spontanee spinte equilibranti (eppure tale tendenza, riscoperta in questo dopoguerra come teoria della causazione cumulativa della miseria e della ricchezza, era stata dimostrata fin dal 1906 dal Bresciani Turroni, un economista che fu molto vicino all'Einaudi) (26).

E più in generale sembra che Einaudi non abbia dato sufficiente importanza ai casi nei quali le forze del mercato mantengono i sistemi economici a livelli di sottoccupazione. È vero che le sue riserve verso le politiche di piena occupazione dipendevano in buona parte dall'avere egli, a differenza di molti keynesiani, la chiara nozione che una politica di espansione, per non essere inflazionistica, richiede non l'esi-

---

(22) Si veda da ultimo *Discorso elementare sulle somiglianze e sulle dissomiglianze fra liberalismo e socialismo* (1957), *P.*, pp. 210 s.

(23) *Discorso elementare* cit., pp. 223-4.

(24) *La predica della domenica*, in « Corriere della sera », 30 luglio 1961.

(25) Sulla creazione di posizioni di monopolio ad opera dell'azione pubblica si veda da ultimo *Discorso elementare* cit., specialmente pp. 224 s. e *Concludendo* cit., pp. 402 s.

(26) Costantino Bresciani Turroni, *La distribuzione della ricchezza tra regioni industriali e agricole*, in « Giornale degli economisti » (1906), ristampato in *Saggi di economia*, Milano 1961, p. 165 s.

stenza di generica capacità produttiva inutilizzata, ma delle capacità atte a soddisfare gli aumenti delle domande specifiche indotti dall'espansione (27).

Ancora sembra eccessiva la fiducia che Einaudi ebbe nel piano, come egli diceva, « dal basso, frutto dei tentativi e del disordine cosiddetto anarchico, del mercato », piano che « è soggetto bensì ad errori, ma nessuno di essi è decisivo per l'insieme dell'economia della nazione, e vi è una certa probabilità che gli errori di alcuni siano compensati dal successo dei più » (28). Questa fiducia, giustificata in una economia di piccole imprese, non lo è nell'economia contemporanea, dove molte decisioni hanno dimensioni tali che non è ragionevole contare sulla probabilità del compenso tra errori in sensi diversi. Di

---

(27) Scriveva nel 1950: « Se esistono fattori disoccupati; se essi possono essere combinati economicamente; se manca solo all'uopo la spinta del credito, ben venga anche la creazione del credito... Esistono oggi in Italia questi fattori produttivi disoccupati, in attesa di combinazione economica? La risposta è grandissimamente dubbia. La sola affermazione che si può fare con sicurezza è che esistono innumerevoli cul di sacco (*bottlenecks*), da cui i fattori disoccupati non possono uscire per combinarsi con quelli che non possono alla loro volta uscire da altri corrispondenti cul di sacco », *Risparmio e investimento*, n. 1, *S.*, p. 287.

Pochi anni prima uno degli economisti che più si sono impegnati nel sostenere la politica della piena occupazione affermava: « If the reserve capacities are non-existent or insufficient the attempt to secure full employment in the short run may easily lead to inflationary tendencies in large sections of the economy because the structure of equipment does not necessarily match the structure of demand. And even if the structure of equipment *is* matched with that of full employment demand in the initial position the deficiency of reserves will cause trouble when shifts in demand occur subsequently », Michal Kalecki, *Three Ways to Full Employment*, in Oxford Institute of Statistics, *The Economics of Full Employment*, Oxford 1944, p. 43 (corsivo di K.)

E qualche anno dopo uno dei più autorevoli keynesiani, proprio discutendo la situazione italiana, precisava che in « un'economia con capitale relativamente abbondante e tale che la composizione della domanda globale vi sia notevolmente stabile, dovrebbero presentarsi relativamente poche 'strozzature' fuori da situazioni di piena occupazione » e che in tali condizioni « i nostri procedimenti aggregativi sono probabilmente giustificati », ma che « quando vi siano serie strozzature e immobilità » le politiche aggregative possono essere insufficienti, perché in questo caso « ciò che occorre... non è di investire di più in generale, o di consumare di meno in generale, ma di effettuare certi specifici trasferimenti di risorse », Gardner Ackley, *Analisi « keynesiana » e problemi economici italiani*, in « Moneta e credito », settembre 1957, pp. 284 e 290-1.

Si intende che oltre un certo punto le posizioni di Einaudi e quelle di Kalecki o di Ackley divergono. Kalecki era favorevole a controlli del tipo di quelli dell'economia di guerra per superare la fase di scarsezza degli impianti (luogo citato), ed Ackley era molto meno sicuro di Einaudi che attorno al 1950 non esistessero in Italia i margini per una politica keynesiana (*op. cit.*, pp. 275-6).

(28) *Di Ezio Vanoni* cit., p. 108.

fronte a tali decisioni, l'alternativa concreta non è tra piano dal basso e piano dall'altro, ma tra pianificazione pubblica e pianificazione dei grandi gruppi privati.

9. Ma se Einaudi si fece qualche illusione sulla possibilità di evitare questa alternativa, fu molto sensibile e attento ai pericoli che una cattiva combinazione di pianificazione pubblica e pianificazione privata comportano, in termini economici e in termini politici. Certo non si contraddice l'insegnamento di Einaudi quando, consapevoli insieme, come egli era consapevole, dei limiti del mercato e dei limiti dei procedimenti politici, si ritenga indispensabile cercare la soluzione di certi problemi attraverso decisioni politiche, e non attraverso il mercato, e si includano in questi problemi la distruzione delle risorse naturali, il disordine urbanistico, la congestione del traffico: temi tutti per i quali Einaudi propose fermamente l'intervento pubblico (29).

E per il miglioramento dei procedimenti politici e dei loro risultati, Einaudi al solito non ci offre ricette, ma lezioni profonde. Ci offre soprattutto la lezione dell'intellettuale onesto, come quando afferma la missione dell'università « chiamata, in tutti i paesi liberi, anche e forse massimamente nei rapporti con i politici ed i pubblicisti, ad un compito suo proprio, altissimo compito, quello della perenne, continua non mai chiusa ricerca della verità in se stessa considerata senza riguardo alle sue eventuali conseguenze ». E continua: « Troppo spesso i politici sono persuasi non solo di dover ricercare la verità, ed è persuasione giusta e feconda, ma di conoscere già "quella verità", e di non poterne tollerare la negazione. E questo è pericolo mortale » (30).

Ed è una lezione di onestà e di buon senso il suo fastidio per i programmi vuoti e per le grandi riforme, da lui criticate per la genericità e per l'ingiustificato disprezzo per quanto hanno di buono le istituzioni esistenti (31). Perciò riteneva di non poter fare maggior elo-

---

(29) Oltre ai passi citati più indietro nel testo, ricordo queste parole sulla congestione del traffico: « Se non fossero le grida dei pochi consapevoli, si continuerebbe a sventrare, ad allineare, ad allargare i nuclei antichi storici delle città e cittadine, allo scopo di risolvere il problema insolubile dell'attraversamento delle automobili, che si risolverà soltanto il giorno nel quale vista la impossibilità di muoversi, saranno tutti d'accordo nel vietare ai veicoli di entrare nella città antica », *La predica della domenica* cit.

(30) *Gian Giacomo Rousseau, le teorie della volontà generale e del partito guida e il compito degli universitari* (1957), *P.*, p. 196. Cfr. anche le pp. 200-202.

(31) Si veda, tra l'altro, *Discorso elementare* cit., pp. 203-5.

gio a Vanoni che chiamandolo "perfezionatore" e non "riformatore" del sistema tributario italiano (32).

Costante è il suo insegnamento a non giudicare per etichette e per partiti presi (33). Era sempre pronto a capire le ragioni di eventi che mettevano in questione sue convinzioni radicate. Così, convinto com'egli era dei valori profondi della società rurale, considerò positivamente la rapida riduzione della nostra popolazione agricola (34). Oggi può addirittura sembrare che il suo giudizio avrebbe potuto essere più cauto, ma esso fu determinato anche dalla compassione dell'agricoltore per la fatica del contadino su terre difficili e povere (35).

Constatava come il desiderio di sicurezza economica contrastasse con le esigenze di rapidi mutamenti imposta dalle evoluzioni della tecnica e dell'economia, e, pure credendo nel valore essenziale di una società viva e progressiva, capace di affrontare le innovazioni ed i rischi, non pronunciava giudizi sommari, ma scriveva una delle sue pagine più equilibrate: « Il processo di irrigidimento del meccanismo economico è forse inevitabile ed in massima è anche vantaggioso. Una società socialmente stabile deve tendere a dare sicurezza di vita alla grandissima maggioranza degli uomini, i quali non amano e non sono in grado di sopportare l'incertezza, non desiderano correre rischi e non saprebbero affrontarli. È non solo inevitabile, ma è vantaggioso che i servizi comuni resi dallo stato diventino sempre più numerosi e varii e ricchi: che la istruzione gratuita o quasi gratuita dalle prime scuole elementari... giunga sino a quelle superiori e universitarie;

---

(32) *Di Ezio Vanoni* cit., p. 91.

(33) Va qui ricordata una bella pagina sull'irritazione dell'Einaudi per le etichette. Immagina che qualcuno si domandi, rispetto alla sua visione della finanza pubblica: « Come... si concilia... la professione di liberista, notoriamente attribuita dalla fama pubblica all'autore, con la esaltazione dell'opera dello stato, da lui reputata benefica anche se giunga a lasciare ai contribuenti solo gli occhi per piangere? Neppure gli interventisti, neppure i dirigisti, i pianificatori giungono a tanta pazzia; e costui pretende di essere preso sul serio! ». E prosegue: « Sul qual punto... sono oramai rassegnato a reputare persa la partita, essendo chiaro come coloro i quali giudicano gli uomini dopo aver ad essi appiccicato un nomignolo (liberista, socialista, interventista, pianificatore e simili) sono incapaci a dar giudizi economici; che sono probanti solo se si dimostra che una data scelta è quella relativamente più conveniente o meno dannosa di quell'altra immaginabile; e ben può darsi che il pessimo stato tirannico o straniero sia preferibile al disordine ed all'anarchia... Le scelte si fanno con il ragionamento non con le etichette. Ma i politici non amano ragionare e prediligono le etichette », *Prefazione* (1958) ai *Saggi sul risparmio e l'imposta* cit., p. XVII.

(34) Cfr. soprattutto *Sul vincolo delle locazioni* cit., pp. 456 s.; *Di Ezio Vanoni* cit., pp. 119-20.

(35) Cfr. *Di alcuni scatoloni vuoti correnti nell'economia agraria italiana* (1957), *P.*, pp. 245-6; 264.

che le assicurazioni sociali tolgano agli uomini le preoccupazioni relative ad un minimo di vita normale. L'elenco non è chiuso ed è destinato ad allungarsi.

Ad una condizione: che non si raggiunga il punto critico. Importa conservare una certa proporzione, di cui l'ottima può essere determinata solo da un'esperienza sempre rinnovata, fra la quota fissa rigida del prodotto sociale totale e quella elastica variabile. Alla collettività importa sia serbata in vita, a condizione di parità con i componenti la maggioranza, la minoranza di uomini disposti a vivere incertamente, a correre rischi, a ricevere onorari invece di salari, profitti invece di interessi.

Importa perché non esiste una alternativa: gli uomini della minoranza sono necessari perché il meccanismo economico, sociale morale, intellettuale di una società viva e progressiva è necessariamente soggetto a rischi... » (36).

È appena necessario ricordare che le sue prediche contro i pericoli di eccedere nella ricerca della sicurezza non furono mai a senso unico. Già agli inizi del secolo esortava i capitalisti italiani a cercare i profitti rischiosi e non le rendite sicure, e fu sempre implacabile contro gli industriali protezionisti (37).

10. Ma altrettanto ferma fu la sua polemica contro le tendenze protezionistiche dei sindacati operai, che, a suo parere, dovevano svolgere la loro lotta con la controparte da posizioni che non comportassero per loro inferiorità economica e non comportassero limitazioni, ma neppure privilegi, politici e legali. Aveva seguito con comprensione e simpatia le lotte operaie agli inizi del secolo, e aveva sempre visto in queste lotte non soltanto lo strumento per necessari progressi delle condizioni dei lavoratori, ma un importante stimolo al miglioramento delle strutture produttive (38). E ancora durante la presidenza condannava le proposte di introdurre l'arbitrato obbligatorio in caso di sciopero (39).

---

(36) *In lode del profitto* (1956), *P.*, p. 193. Cfr. anche la *Relazione del governatore* per l'anno 1946, p. 234.

(37) Cfr. tra l'altro il passo da *Un principe mercante* (1900), ricordato in Gobetti, *Il liberalismo di Luigi Einaudi* cit., p. 323.

(38) Un gruppo di articoli di Einaudi sulle lotte del lavoro, apparsi tra il 1897 e il 1902, è ora facilmente accessibile nel volume L. Einaudi, *Scritti economici, storici e civili*, a cura di Ruggiero Romano, Mondadori, 1973, pp. 779 s. (citato d'ora in poi come *Scritti*).

(39) *Sull'arbitrato in caso di sciopero* (1949), *S.*, p. 373.

In questo era fedele alla sua costante convinzione che « è preferibile l'equilibrio ottenuto attraverso discussioni ed a lotte a quello imposto da una forza esteriore » (40). Ma la lotta doveva essere aperta, senza « che nessuna forza legale intervenga a cristallizzare le forze, ad impedire alle forze nuove di farsi innanzi contro alle forze antiche » (41). La preoccupazione per il costituirsi di posizioni monopolistiche andò via via crescendo. Se nel 1923 scriveva: « Instaurino pure, se ci riescono, operai ed imprenditori, il monopolio del lavoro e dell'impresa. Ciò che unicamente si nega è che lo stato sanzioni legalmente il monopolio medesimo... Il punto fermo è questo, non quello della convenienza del monopolio » (42), nel 1958 scriveva che i sindacati dei lavoratori possono « dar luogo a monopoli degni di essere controllati od osservati, al par dei monopoli detti capitalistici » (43).

Certe sue valutazioni, anche se avvalorate da successivi sviluppi, erano forse eccessive nelle condizioni italiane quando egli le pronunciava. Ma chi trovasse troppo duro un suo giudizio del 1953 (« In tutti i paesi del mondo le leghe... tendono a trasformarsi da una delle maggiori forze di progresso economico e sociale in potenti forze reazionarie ») (44) potrebbe meditare sopra un giudizio di Gobetti, che pure disapprovò alcuni atteggiamenti di Einaudi verso i sindacati: « Non si nega che la sua opposizione sia stata effettivamente più utile ai proletari di molte chiacchiere ortodosse: e io penso che proprio per lo stimolo della sua polemica il problema del risparmio e del lavoro tecnico (disprezzati dai vecchi demagoghi del socialismo) siano diventati preoccupazione e oggetto di indagine dei comunisti torinesi » (45).

---

(40) *La bellezza della lotta*, in « La rivoluzione liberale », 18 dicembre 1923, in *Scritti*, p. 837.

(41) *Op. ult. cit.*, p. 840.

(42) *Op. ult. cit.*, p. 841.

(43) *Discorso elementare* cit., Cfr. anche *Monopoli sindacali e divieto di serrata* (1951), S., p. 374. È qui opportuno ricordare il richiamo dell'Einaudi alla necessità che la legislazione distingua tra « associazioni sindacali propriamente dette » e associazioni costituite « in seno alle imprese economiche dipendenti in qualche modo da enti pubblici », la cui « caratteristica economica sostanziale... *è la mancanza del datore di lavoro* » (corsivo di E.) e dove « i cosidetti datori di lavoro non difendono alcun interesse proprio ». « Laddove l'esistenza di datori di lavoro è completamente fittizia, non si può legiferare come se i datori di lavoro esistessero », *Sulle varie specie di associazioni sindacali* (1949), *S.*, pp. 370-1.

(44) *Sui paesi di emigrazione* cit., p. 584.

(45) Gobetti, *Il liberalismo di Luigi Einaudi* cit., p. 329. E di Gobetti si ricordi quest'altro giudizio: « Einaudi... veniva assumendosi il compito... di critico inesorabile di tutti gli sperperi del governo, di ogni nefasta influenza del socialismo burocratico e parassitario e richiamava l'economia pubblica alla

I giudizi di Einaudi di fronte ai sindacati sono tipici di come l'attribuire un valore positivo a certi istituti non gli facesse velo quando si trattava di riconoscerne delle deviazioni, effettive o potenziali. Un caso analogo si ebbe per le autonomie locali. L'Einaudi assertore del valore della vita politica locale, l'Einaudi che nell'esilio svizzero aveva scritto l'articolo *Via il prefetto*! (46), affermava nel 1946 che « è una disgrazia per gli ideali di autonomia affidare alle regioni, alle comunità e alle provincie compiti che non siano nettamente definiti e non siano loro propri » (47), e seguiva poi con molte preoccupazioni le proposte per l'attuazione delle regioni, sia perché riteneva che talune funzioni attribuite alle regioni potessero essere meglio esercitate dallo stato, sia perché temeva un regime di irresponsabilità finanziaria delle regioni e degli enti locali. Scriveva infatti: « Cantoni, regioni, comuni, enti territoriali, qualsiasi il nome ad essi attribuito, non vivono vita sana e feconda se non hanno entrate proprie, autonome nate e volute e patite dai contribuenti locali in aggiunta e non in sostituzione delle imposte statali; né debbono vivere di elemosine elargite dallo stato, di partecipazioni ad imposte statali. Lo stato può venire in aiuto, a ragion veduta, per scopi specifici volta per volta illustrati e discussi e votati nel parlamento nazionale » (48).

11. Infine, tutta l'opera di Einaudi è una lezione di ottimismo responsabile. Anche quando le sue valutazioni, e le previsioni sulle condizioni del paese si facevano più preoccupate, non scompariva il suo fondo di fiducia negli uomini e nei risultati dell'aperto e onesto contrasto fra le forze sociali.

In questo senso si può considerare come il suo testamento politico una « predica inutile » del 1957, che mostra al loro meglio la matura saggezza, e il limpido pensiero e lo stile. In essa, di fronte a discussioni nelle quali « la maggior parte delle parole comunemente adoperate sono soprattutto notabili per la mancanza di conte-

---

sua logica liberale e conservatrice, predicando una politica di ordine, di economia e di risparmio, ma tra gente ormai corrotta dal riformismo, non disposta ad ascoltarlo, mentre il sorgere di nuove *élites* industriali era ancora indefinitamente lontano », *La nostra cultura politica*, in « La rivoluzione liberale », 8 e 15 marzo 1923, ristampato in *Scritti politici* cit., pp. 471-2.

(46) L'articolo apparve in « L'Italia e il secondo risorgimento », 17 luglio 1944. Lo si veda ora in *Scritti*, pp. 703 s.

(47) Da una relazione alla Consulta nazionale, riprodotta in *Che cosa rimarrebbe allo stato?* (1959), *P.*, p. 349.

(48) *Che cosa rimarrebbe* cit., p. 364. Cfr. anche *Concludendo* cit., p. 412.

nuto » (49), si propone di precisare l'area del consenso e l'area del dissenso, nel nostro paese, intorno all'« idea della libertà della persona umana e l'idea della cooperazione o solidarietà o dipendenza reciproca degli uomini viventi in società » (50). Ricerca quello che è comune e quello che è diverso fra l'uomo liberale e l'uomo socialista e mostra come il loro contrasto, che è di limiti e non di sostanza, non è dannoso « perché giova alla scoperta del punto critico, per il quale si opera il trapasso dal bene al male sociale » (51). Illustra il significato del punto critico con riferimento allo sviluppo delle assicurazioni sociali, alla progressività dell'imposta, alla politica monetaria, alle nazionalizzazioni, e in generale agli interventi statali nella vita economica. E conclude: « I due uomini, pur avversandosi non sono nemici; ... e sanno che vi è un limite all'attuazione del proprio principio... La stabilità politica e sociale è minacciata solo quando venga meno il limite; e l'uomo liberale rinneghi stoltamente la necessità della collaborazione degli uomini viventi in società o l'uomo socialista neghi il diritto dell'uomo a vivere diversamente dal modo che egli abbia dichiarato obbligatorio » (52).

Anche se temeva che « nell'Italia d'oggi, il punto critico sia stato superato, in virtù di una combinazione non nuova, e di cui non mancano esempi nella nostra storia contemporanea, di dirigismi, demagogico da un lato e plutocratico dall'altro » (53) non perdeva la fiducia nella « lotta necessaria e feconda ». « Solo nella lotta » scriveva, « solo in un perenne tentare e sperimentare, solo attraverso a vittorie ed insuccessi, una società, una nazione prospera » (54).

Ma la fiducia di Einaudi presuppone una società dove si abbiano schietti, e non ambigui, consensi; schietti, e non ambigui, dissensi; e dove ciascuno faccia l'opera propria: egli infatti ammoniva che irrimediabili sono soltanto gli errori « che ognuna delle parti commette per voler fare quel che non deve e per frastornare l'opera altrui » (55).

Incerto è il futuro della società in cui Einaudi credeva, il futuro della società aperta. Troppo rapidi sono i cambiamenti nelle

---

(49) *Discorso elementare* cit., p. 203.
(50) *Op. ult. cit.*, p. 208.
(51) *Op. ult. cit.*, p. 213.
(52) *Op. ult. cit.*, pp. 239-40.
(53) *Op. ult. cit.*, p. 242.
(54) *Op. ult. cit.*, pp. 242-3. Cfr. anche *In lode del profitto* cit., p. 195.
(55) *Di alcuni scatoloni* cit., p. 258.

condizioni materiali e nei comportamenti individuali e di gruppo, perché non si possa dubitare della capacità degli uomini di adeguarvi razionalmente gli assetti politici e sociali. Ma chi voglia conservare la fede in una società aperta, in pochi contemporanei trova come in Einaudi sostanza e ispirazione per la propria speranza.

SERGIO STEVE

RICORDO DI GAETANO ZINGALI

Il 14 febbraio 1975, cedendo ad una lunga e dolorosa malattia, alla quale aveva lucidamente opposto l'intero bagaglio di energie morali e di vitalità, del quale era stato sempre dotato, e che era rimasto immutato sino alla fine, ha serenamente chiuso il ciclo della sua vita terrena il prof. Gaetano Zingali.

Nato nel 1894, e laureatosi nel 1915 in Giurisprudenza presso l'Università di Bologna, conseguì la libera docenza in Statistica nel 1922, ed insegnò per incarico Statistica metodologica e demografica, presso l'Istituto superiore di scienze economiche e commerciali di Catania, dal 1923. Titolare della cattedra di Statistica, presso l'Università di Messina, nel 1925, passò nel successivo anno presso l'Università di Catania, dalla quale più non si allontanò. Nel 1935 fu chiamato a ricoprire la cattedra di Scienza delle finanze e diritto finanziario della Facoltà di Giurisprudenza, onorandola sino al 1964, allorché lasciò l'insegnamento per il raggiungimento dei limiti di età. Fu anche Preside della Facoltà giuridica catanese dal 1932 al 1937.

Le sue qualità umane, e di studioso, gli consentirono numerosi riconoscimenti extraccademici. Partecipò, nel 1918, ed in qualità di attaché statistico della delegazione italiana, ai lavori della Commission scientifique du ravitaillement, e, nel 1925, fece parte dell'Ufficio di coordinamento per i debiti interalleati e questioni attinenti. Negli anni 1926/27 ricoprì l'ufficio di Ispettore interregionale della statistica agraria e dal 1929 al 1943 fu anche membro del Consiglio Superiore di Statistica. Deputato dal 1929 al 1939, fece parte della Giunta per il bilancio dal 1934 al 1938. Partecipò, nel 1947/48, alla Commissione consultiva per la finanza della novella Regione siciliana, e presiedette, nel 1950, la Commissione per l'esame della nuova tariffa dei dazi doganali e per lo studio delle materie ad essa connesse in rapporto agli interessi della Sicilia. Fu membro del Consiglio Superiore della Magistratura dal 1963 al 1968.

Pur non trascurando mai del tutto i suoi originari interessi, ai problemi della Finanza pubblica dedicò il più, ed il meglio, delle sue

energie, vivendoli con incrollabile fede nella sua missione di docente e di studioso, e forte di una apertura, di una esperienza e di una competenza che gli consentirono di affrontare indistintamente, ma significativamente, sia le problematiche giuridiche che quelle economico-finanziarie. Curò, per i suoi studenti, la pubblicazione di un corso di *Lezioni di scienza delle finanze*, apparso nel 1939, e che rappresentò una mirabile risposta all'esigenza, derivante dall'indole mista dell'insegnamento universitario, di prendere « ... in armonica e proporzionata considerazione, ma senza ingiustificate commistioni, tanto l'economia quanto il diritto finanziario... »; e non mancò mai, sinché le forze glielo consentirono, di far sentire la sua voce, e di offrire i suoi contributi, sui più delicati problemi finanziari. La sua produzione copre, senza soluzioni di continuità, l'arco di un sessantennio, ed è estremamente varia e ricca di apporti in gran parte ancora di piena attualità (basti pensare ai suoi contributi sul concetto del tributo e sulla classificazione delle pubbliche entrate, sulla solidarietà e sulla discrezionalità in materia tributaria, sugli aspetti finanziari dell'assistenza e previdenza sociale, sulla codificazione tributaria, etc., sino ai recenti interventi su delicati profili della Riforma tributaria da ultimo attuata).

Su di essa, non mi è possibile soffermarmi in questa sede; ma non posso fare a meno di ricordare, e di sottolineare, perché particolarmente espressivi della sua personalità, l'impegno, l'attenzione e la sensibilità per i problemi del Mezzogiorno, e della sua Regione. Già autore di una ampia monografia in due volumi sulla questione meridionale (*Liberalismo e fascismo nel Mezzogiorno d'Italia*, 1933), credette fermamente nelle possibilità di rilancio e di risveglio economico e politico connesse alla concessione di un regime speciale di autonomia alla Regione Siciliana, e si impegnò a fondo nel difficile compito, che la nuova realtà imponeva, della sistemazione scientifica dei nuovi istituti e della definizione dei rapporti Stato-regionali, in maniera consona alle finalità della particolare normativa costituzionale; e tale impegno tradusse, tra l'altro, nella pubblicazione di numerosi scritti, tra i quali emergono i volumi dal titolo: *Diritto tributario della Regione siciliana* (1953). *Del riparto dei tributi fra lo Stato e la Regione Siciliana e della necessità di aggiornarne i criteri* (1960), *Rilevanza dei pesi tributari e sociali nell'agricoltura siciliana* (1960).

Gaetano Zingali fu un Maestro, nel senso più genuino ed autentico di questa espressione, perché fece della Scuola il primo e fondamentale scopo della sua vita, e perché il fascino e l'autorità morale

che sprigionava la sua ricca personalità ne facevano un inevitabile, ma difficilmente eguagliabile, modello per chi gli stava vicino. Fu, al contempo, temuto ed amatissimo dagli studenti che affollavano le aule delle sue lezioni; severo sino alla pignoleria, e paternamente affettuoso con i suoi allievi, che guidava con incredibile zelo ed abnegazione. E fu Maestro di una Scuola che ampiamente eccedeva la pur vasta sfera dei suoi studenti e dei suoi allievi, perché seppe fare dell'intera sua vita una professione di insegnamento, una continua testimonianza di valori morali e sociali profondamente sentiti e vissuti con intransigenza e profonda tensione, ma anche con grande calore umano. In lui armonicamente si fondevano, in quel difficile e delicatissimo equilibrio che contraddistingue la vera ricerca scientifica, una altissima, e direi quasi aristocratica, coscienza dell'autonomia e delle responsabilità della scienza, ed un profondamente sentito dovere di partecipazione, attiva e fattiva, alle soluzioni dei concreti problemi sociali. I suoi interessi culturali furono sempre amplissimi, costantemente alimentati da una inesauribile ansia di conoscere e di capire; ma mai credette nelle possibilità, e nella validità, di una scienza avulsa dalla mischia, ed assolutamente neutrale nei confronti del proprio oggetto. Fu, al contrario, altamente sensibile alla funzione servente della scienza, operando quindi sempre con quel sano senso di realismo, con quella concretezza e con quella verve polemica che sono indispensabili allorché si mira sopratutto all'instaurazione di un valido rapporto critico con la realtà dei fenomeni studiati.

In questo senso, la sua vita fu, prima di ogni altra cosa, una lezione di stile, di fiducia nella vita e nei valori che debbono alimentarla, di abnegazione nella loro testimonianza. Una lezione compiutamente svolta in ogni sua parte, e della quale quanti avemmo la fortuna di poter maggiormente beneficiare resteremo sempre debitori.

Salvatore La Rosa

Università di Catania

EFFETTI DELLE IMPOSTE SUL RISPARMIO DELLE SOCIETÀ PER AZIONI NELLA RECENTE TEORIA MICROECONOMICA (*)

SOMMARIO: 1. Introduzione. — 2. La determinazione del saggio di reinvestimento di equilibrio nella teoria « dinamica » dell'impresa. — 3. Effetti dell'imposizione diretta sul saggio di reinvestimento di equilibrio. *A*) L'imposta sui profitti delle società e l'imposta personale sul reddito-entrata. — 4. *B*) L'imposta personale sul reddito-dividendo e la combinazione delle varie imposte. — 5. Alcune considerazioni critiche. — 6. Alcuni suggerimenti per una diversa impostazione del problema. — 7. Conclusione.

1. La quota dei profitti risparmiata dalle società per azioni è un dato molto importante nelle recenti teorie macroeconomiche. In un'economia capitalistica avanzata, nella quale la maggior parte del reddito del settore privato è prodotta da società per azioni di medie o grandi dimensioni, il rapporto fra il risparmio ed i profitti di queste ultime ha infatti un ruolo cruciale nello stabilire la propensione al risparmio complessiva del sistema. Ruolo tanto più rilevante, in quanto si riscontra empiricamente che tale rapporto è normalmente assai più alto della quota del reddito personale (salari, interessi, dividendi) risparmiata in media dagli individui in quanto tali (1).

Diversi studi empirici (2) suggeriscono che il rapporto risparmio/profitti dell'intero settore delle società per azioni quotate in borsa è influenzato dalla politica tributaria dello Stato, ed in particolare dall'imposizione diretta dei profitti delle società e del reddito perso-

---

(*) Questo lavoro, che fa parte di un più ampio progetto di ricerca sulla finanza pubblica nelle « *corporate economics* », impostato durante un periodo di studio presso l'Università di Cambridge, è stato reso possibile da un sussidio biennale dell'Ente per gli Studi Monetari, Bancari e Finanziari « L. Einaudi », al quale va tutta la mia riconoscenza. Ringrazio inoltre per i loro preziosi consigli i professori Stefano Gorini, Nicholas Kaldor, Sikandar Rahim e Sergio Steve.

(1) Ciò serve spesso per giustificare, con riferimento alla realtà odierna, l'ipotesi « classica » sulla funzione macroeconomica del risparmio, secondo la quale, considerando l'economia composta fondamentalmente dalle due categorie dei proprietari dei mezzi di produzione e dei lavoratori salariati, la propensione media al risparmio dei primi è necessariamente diversa e maggiore di quella dei secondi. Vedi KALDOR N. [15].

(2) Vedi p. es. BRITTAIN J. A. [5]; FELDSTEIN M. S. [9].

nale degli azionisti. Date le sue notevoli implicazioni macroeconomiche, è naturale chiedersi se non si possa dare di questo fenomeno una spiegazione teorica a livello microeconomico. Il presente lavoro si propone di controllare se e con quali limiti si possa condurre un'indagine di questo tipo, utilizzando alcuni schemi analitici elaborati dai vari autori di lingua inglese che, specialmente negli anni '60, hanno studiato la società per azioni come oggetto della teoria dell'impresa in generale, oppure come riferimento tipico per l'analisi degli investimenti e la finanza aziendale (3).

A proposito della ormai abbastanza definita teoria microeconomica che emerge da questi studi, si devono fare due osservazioni preliminari. In primo luogo, il contesto economico a cui essa si riferisce è quello caratteristico dei paesi di origine degli autori: il moderno capitalismo anglo-americano, del quale vengono messe in risalto le caratteristiche di « *corporate economy* », di economia fondata sull'istituto della società per azioni. L'impresa che si considera è una società per azioni medio-grande, con azionariato molto diffuso, quotata su di un mercato di borsa attivo, sviluppato ed alimentato da una parte notevole del risparmio privato nazionale. Di ciò si deve tenere conto per evitare un uso indebito di questi schemi teorici nell'interpretazione di realtà economiche differenti, quali ad esempio quella italiana.

In secondo luogo, l'analisi riguarda per ipotesi i fenomeni legati all'espansione dell'impresa in un periodo abbastanza lungo e tranquillo, da permettere a tutte le decisioni rilevanti di essere realizzate, ed alle varie grandezze che esse riguardano (capitale impiegato, profitti, dividendi ecc.) di adattarvisi e crescere ad un saggio costante, in modo che i rapporti fra di loro (saggio di profitto, di espansione ecc.) rimangano costanti nel tempo. Allo stesso modo vengono concepite le aspettative relative a tali grandezze. Si tratta quindi di uno schema teorico di « espansione uniforme », o, per usare termini inglesi ormai invalsi, « *steady-state growth* », ed i risultati consistono nella determinazione di relazioni di equilibrio valide in tale ipotetico « lungo periodo ». La loro rilevanza sta nell'indicare alcune tendenze di fondo nella vita delle imprese, ad un livello di astrazione piuttosto alto. Ciò

---

(3) Nel primo gruppo si possono citare: Baumol W. J. [2], Gordon M. J. [10], Marris R. [22] e [23], Lintner J. [21], Carleton W. - Lerner E. [6] e [7], Williamson J. H. [40]. Inoltre vanno ricordati i saggi di R. Marris, J. Lintner, R. M. Solow contenuti in [27]. Per un lucido esame critico degli aspetti generali di queste teorie, vedi Salvati M. [31].

Nel secondo gruppo di contributi, vedi p. es. Williams J. B. [39], Modigliani F. - Miller M. A. [28] e [29], Lintner J. [19].

va tenuto presente nel caso se ne vogliano tentare delle verifiche empiriche.

Ciò premesso, si può passare a riassumere le principali caratteristiche comuni di questi modelli teorici, ponendo in luce in particolare come essi permettano di determinare il rapporto di equilibrio fra risparmio e profitti dell'impresa, designato con il termine « *saggio di reinvestimento* » (4). Con un'elementare analisi di statica comparata, mantenuta entro lo schema degli equilibri parziali proprio dei modelli medesimi, si vedrà poi se su questa base si possa stabilire *a priori* come il saggio di reinvestimento sia influenzato dalle imposte dirette tipicamente vigenti in una « *corporate economy* ». L'analisi sarà conclusa da alcune osservazioni critiche e dalla conseguente proposta di un approccio alternativo alla trattazione teorica del problema.

2. La teoria microeconomica della « *corporate economy* » è spesso definita « dinamica », nel senso che essa considera l'*espansione* come fenomeno fondamentale nella vita dell'impresa. Il problema principale è quello di determinare il saggio di espansione dell'impresa in equilibrio dinamico, così come la teoria microeconomica più tradizionale indaga sulla determinazione delle *dimensioni* dell'impresa in equilibrio statico.

La teoria « statica » dell'equilibrio dell'impresa risolve il suo problema ricorrendo all'ipotesi della decrescenza dei rendimenti di scala, combinata con quella della massimizzazione del profitto. La teoria « dinamica », abbandonata la prima delle due ipotesi (resa poco plausibile nel lungo andare dalla possibilità di innovazioni tecnologiche e di diversificazione dei prodotti), si fonda in sua vece sul presupposto che l'impresa operi in regime di *rendimenti di espansione decrescenti.* In altri termini si suppone che, sebbene i rendimenti non decrescano al crescere della scala delle operazioni quando l'impresa si espande ad un dato saggio, successivi aumenti del saggio di espansione si possono ottenere — almeno, al di là di un certo limite — soltanto con un rendimento decrescente.

Il rendimento dell'espansione, in senso lato, si intende misurato dal valore di mercato dell'impresa in quanto complesso operante ed avviato, indicato dalla quotazione delle azioni in borsa, o, più efficacemente, dal *rapporto di valutazione* (prezzo delle azioni/valore d'in-

---

(4) Questa è la traduzione del termine inglese « *retention ratio* » adottata da D. M. Nuti nella sua versione in italiano del libro R. Marris [23] (Torino, 1972).

ventario delle attività per azione). La dipendenza funzionale della valutazione delle azioni dal saggio di espansione dell'impresa viene specificata supponendo che:

(*i*) la valutazione delle azioni, nel lungo andare, avvenga in condizioni di concorrenza pura, e sia data dalla capitalizzazione dei dividendi attesi (5) in base ad un saggio di rendimento pari alla somma del rendimento in dividendi e di quello in guadagni di capitale di lungo periodo (apprezzamento atteso dei titoli);

(*ii*) sul mercato azionario prevalga l'avversione per le situazioni incerte, ed esista una « *funzione del costo del capitale* », che pone in relazione *positiva* il saggio di espansione ed il saggio di rendimento delle azioni, a causa della maggiore incertezza associata ai dividendi da ricevere nel futuro, e del maggior peso che essi hanno, rispetto a quelli correnti, quanto più rapidamente l'impresa si espande;

(*iii*) accanto a questa funzione, o in sua vece, esista una « *funzione dei costi di espansione* », che pone in relazione *negativa* il saggio di espansione ed il saggio di profitto realizzabile nel lungo andare al netto dei costi di ricerca, pubblicità, coordinamento dei quadri dirigenti ecc., implicati dalla politica espansiva in un mercato imperfettamente concorrenziale.

Dalla combinazione della prima ipotesi con una delle altre due — o entrambe — si ricava la « *funzione della valutazione* », una relazione, cioè, fra saggio di espansione e rapporto di valutazione che, almeno al di là di un dato valore del primo, è negativa, di modo che l'impresa opera con rendimenti di espansione decrescenti.

---

(5) Questo non significa che la quota non distribuita dei profitti non abbia alcuna rilevanza nella determinazione del prezzo delle azioni. Anzi, l'ipotesi della capitalizzazione dei dividendi è il mezzo usato normalmente dalla letteratura per specificare la valutazione dei profitti non distribuiti. Questi ultimi, infatti, in quanto reinvestiti, generano dividendi futuri, e quindi influenzano la valutazione delle azioni, sebbene in questa si capitalizzino i soli dividendi. Ovviamente, non è detto che i dividendi futuri generati dal reinvestimento dei profitti vengano capitalizzati in base allo stesso saggio applicato ai dividendi correnti, e che quindi abbiano la stessa influenza sul prezzo delle azioni. Su questa differenza si fonda il concetto della « funzione del costo del capitale » menzionata nel testo.

Sulla formazione delle quotazioni azionarie nel breve e lungo andare, vedi Baumol W. J. [3]. Va osservato che nelle analisi di questo tipo non sempre si dà rilievo all'incertezza delle previsioni: ad esempio, i lavori di Modigliani-Miller già citati presuppongono certezza perfetta nel mercato azionario. Un tale approccio, però, sembra poco fruttuoso, in quanto elimina « a priori » una delle caratteristiche essenziali del fenomeno che si vuole studiare.

Si suppone inoltre che (*iv*) gli obbiettivi della gestione dell'impresa siano specificabili da una « *funzione di utilità* » dei suoi dirigenti, negli stessi termini (saggio di espansione e rapporto di valutazione) della « funzione della valutazione ». I principali tipi di funzione di utilità proposti sono quello « classico » della massimizzazione della valutazione e quello « manageriale » della massimizzazione del saggio di espansione soggetta al vincolo di una valutazione minima « accettabile » delle azioni, inferiore a quella massima possibile.

Individuando il punto della funzione della valutazione corrispondente alla valutazione richiesta dalla funzione di utilità, si risolve il problema dell'equilibrio « dinamico » dell'impresa, nel senso che si determinano simultaneamente i valori di equilibrio delle variabili endogene che, per ipotesi, ne caratterizzano l'espansione: rapporto di valutazione, saggio di espansione, saggio di profitto e/oppure saggio di rendimento delle azioni. Si può determinare anche il saggio di reinvestimento di equilibrio, se si suppone, in aggiunta, che (*v*) l'impresa sia, e si preveda che rimarrà, *totalmente autofinanziata*.

Quest'ultima ipotesi è in effetti accolta da quasi tutti i teorici della « *corporate economy* », che la presentano come un'utile semplificazione della realtà (6). In questo caso, stante l'ipotesi di « espansione uniforme », il saggio di crescita dei profitti e dei dividendi coincide con quello delle attività dell'impresa e del prezzo delle azioni. Se g è tale saggio, r il saggio di profitto e b il saggio di reinvestimento, si ha per definizione che $g = br$, e quindi le funzioni del costo di espansione, del costo del capitale, della valutazione e la funzione di utilità si possono esprimere in termini di b, anziché di g, ed il valore b^* del saggio di reinvestimento di equilibrio viene determinato direttamente.

Formalmente, si tratta cioè di risolvere un sistema di cinque (o quattro) equazioni, che, supponendo per semplicità che le funzioni del costo di espansione e del costo del capitale risultino lineari in b

---

(6) Nei rari casi in cui viene ammessa la possibilità di finanziamento esterno, la teoria della « *corporate economy* » o nega la sua influenza sulla valutazione delle azioni e quindi sul valore di equilibrio del saggio di reinvestimento (vedi Modigliani F. - Miller M. H. [28] e [29], ed il teorema relativo all'emissione di azioni dovuto a Lord Kahn e riportato da R. Marris in [24], pp. 22-23), oppure, introducendo nel modello delle variabili aggiuntive senza l'appoggio di un adeguato numero di relazioni economicamente significative, deve rinunciare alla determinazione endogena del saggio di espansione dell'impresa, venendo meno al suo obbiettivo fondamentale (vedi p. es., nel caso dell'emissione di obbligazioni, Carleton W. - Lerner E. [7], pp. 191-202).

(avendo per intercetta con l'asse delle ordinate rispettivamente $\bar{r}$ ed $\bar{x}$, e per gradiente $-\alpha$ e β), si presenta come:

$$\begin{cases} v = \dfrac{(1-b)\,r}{x - b\,r} \\ r = \bar{r} - \alpha\, b \\ x = \bar{x} + \beta\, b \\ g = b\,r \\ (A)\; v = v_{max} \quad \text{oppure } (B)\; v = \bar{v} \quad \text{oppure } (C)\; v = w\,\dfrac{\bar{r}}{\bar{x}} \end{cases} \tag{1}$$

Si denota qui con x il saggio di rendimento delle azioni, che in questo contesto può essere denominato senza ambiguità « il saggio d'interesse » (7). La prima equazione esprime il rapporto di valutazione come risultato della capitalizzazione dei dividendi attesi (8). La seconda e la terza sono le funzioni del costo dell'espansione e del capitale, espresse in termini di b in virtù della quarta equazione. Da ultime sono indicate le condizioni di equilibrio alternative, rappresentate dal valore del rapporto di valutazione che caratterizza la funzione di utilità « classica » (A) e quella « manageriale ». Nella prima versione di quest'ultima (B), tale valore di v è $\bar{v}$, del tutto esogeno, mentre nella seconda (C) — che pare più coerente con le ipotesi accolte dalla letteratura sulle motivazioni dei dirigenti — esso sta in relazione (tramite il parametro $w \gtreqless 1$) con quello ipotetico di un'impresa che *ceteris paribus* non tenta di espandersi ed i cui dirigenti non affrontano quindi i rischi relativi, e cioè $v\,(0) = \bar{r}/\bar{x}$ (9).

Se il costo marginale del capitale e/oppure dell'espansione, rispetto a g, è crescente, e se vengono soddisfatte altre condizioni, quali $v(\text{max.}) > v(0) > 1$ (10), la funzione della valutazione risultante dalla

---

(7) Così fa, p. es., R. F. Kahn in [13], pp. 208-232.

(8) Come si derivi questa formula, sia nel caso di incrementi discreti che in quello di crescita continua del dividendo a partire dall'ammontare corrente, si può vedere p. es. in Carleton W. - Lerner E. [7], pp. 107-109.

(9) Questa ipotesi è formulata dal Marris, che ritiene « generale » il caso in cui $w = 1$. Vedi [26], Appendice II, e [25], p. 306.

(10) Le principali condizioni sono:

(i) che per tutti i valori di b $(0 \leq b \leq 1)$ sia $> br$, perché v non prenda valori infiniti o negativi (c.d. « paradosso di Pietroburgo » vedi Durand D. [8]). Una delle ragioni per ipotizzare una « funzione del costo del capitale » che faccia crescere x al crescere di g è appunto l'esigenza di assicurare che sia $x > br$ con una argomentazione di carattere microeconomico;

combinazione delle prime tre equazioni risulta continua, finita, concava verso l'origine e suscettibile di massimizzazione con $0 < b < 1$, permettendo quindi di applicare tutte e tre le funzioni di utilità ipotizzate e di paragonarne le implicazioni. Che questo sia il caso è normalmente supposto — spesso, a dire il vero, senza indicarne le condizioni esplicitamente — dai teorici della « *corporate economy* ».

Specificato così il modello teorico fondamentale al quale si possono ricondurre i vari contributi di questi autori (11), risulta evidente che, sebbene lo si definisca « dinamico », il suo carattere di « steady state » non permette che di condurne un'analisi di statica comparata. E ciò può farsi differenziando il sistema (ricavabile dall'(1)) dei valori di equilibrio delle variabili endogene (b^*, v^*, g^*, r^* e/oppure x^*), espressi come funzioni dei vari parametri ($\bar{r}$, $\bar{x}$, α, β, $\bar{v}$ oppure w) (12), ed esaminando le relazioni fra i segni delle derivate ottenute. Riguardo a b^* si possono così ricavare:

a) una « *funzione del risparmio dell'impresa* », che mette in relazione il saggio di reinvestimento di equilibrio con i parametri del sistema, ossia con le condizioni *esogene* (determinate a livello macroeconomico o nel contesto dell'equilibrio economico generale) delle funzioni di utilità ($\bar{v}$ oppure w), del costo di espansione ($\bar{r}$ ed α), e del costo del capitale ($\bar{x}$ e β);

b) un'indicazione delle relazioni *di equilibrio* fra b^* ed i valori di equilibrio delle altre variabili endogene (saggio di profitto r^*,

---

(ii) che con $b = 0$ sia $r > x$, e quindi $v > 1$;

(iii) che, in assenza di una funzione del costo del capitale, la funzione dei costi di espansione $r = \Phi(g)$ sia decrescente a saggio crescente ($\Phi''(g) < 0$);

(iv) che, in assenza di una funzione dei costi di espansione, la funzione del costo del capitale $x = \gamma(g)$ sia crescente a saggio crescente ($\gamma''(g) > 0$).

Se si ammettono entrambe le funzioni, è sufficiente che si verifichi una sola delle ultime due condizioni. In ogni caso, se le funzioni di g variano a saggio crescente, le funzioni di b che ne derivano (grazie a $g = br$) possono risultare lineari, giustificando così la semplificazione introdotta nel testo. Tale semplificazione non altera i risultati qualitativi dell'indagine.

Per le prove di tutte queste asserzioni, vedi l'Appendice *A* a questo lavoro, disponibile a richiesta presso l'autore.

(11) Non tutti, fra costoro, ammettono tanto la funzione dei costi di espansione quanto quella del costo del capitale (come fanno invece p. es. il Lintner o Carleton-Lerner). Il Gordon, ad esempio, considera soltanto la seconda, mentre il Marris, per lo più, si concentra sulla prima.

(12) Perché ciò sia possibile, il sistema (1) deve soddisfare le condizioni poste dal « teorema delle funzioni implicite ». La condizione fondamentale, come è noto, è che lo Jacobiano del sistema stesso sia diverso da zero. Vedi p. es. Benavie A. [4], pp. 24-32.

saggio di espansione g^* ecc.), relazioni che, in linea di principio, si potrebbero verificare empiricamente (13).

3. Con lo stesso tipo di analisi si possono illustrare in termini qualitativi gli effetti della tassazione dei profitti, dei dividendi e dei guadagni di capitale sulla scelta del saggio di reinvestimento e delle altre variabili dipendenti nell'equilibrio parziale dell'impresa. Pur mantenendo la discussione nell'ambito del metodo degli equilibri parziali, non pare di poter trascurare l'effetto che le imposte possono avere sui saggi di rendimento netti degli investimenti finanziari a livello di equilibrio generale del sistema economico. Per semplificare l'analisi, senza entrare nel merito dell'intricata questione teorica della capitalizzazione delle imposte sul reddito (14), si prende tale effetto come un altro dei dati esogeni, nel senso che si suppone che, per ogni suo valore dato dalla « funzione del costo del capitale », il saggio di rendimento *netto* delle azioni sia influenzato dall'esistenza delle imposte in un modo determinato al di fuori del modello di espansione dell'impresa. Si considerano costantemente (salvo prospettarne altre, se necessario) due ipotesi estreme:

1) che il saggio di rendimento x venga ridotto dall'imposta in misura pari all'aliquota di quest'ultima e quindi l'imposta stessa, — come l'imposta « generale » sui redditi nella teoria finanziaria più ortodossa — non tenda a dare luogo a fenomeni di capitalizzazione;

2) che x rimanga immutato, e quindi l'imposta tenda a capitalizzarsi interamente.

---

(13) Effettuando i necessari calcoli, si può notare che la relazione (a) fra b^* ed i parametri ha caratteristiche abbastanza uniformi, qualunque sia l'ipotesi comportamentistica accolta: essa è infatti positiva fra b^* ed F e negativa fra b^* e α, β, $\bar{x}$, $\bar{v}$ e w, con l'unica eccezione di $\partial b^* / \partial x \gtreqless 0$ con $w \lesseqgtr \beta [1 - (\bar{r} - \beta) / \alpha] / \bar{r}$ per l'impresa « manageriale ». Invece, le relazioni di equilibrio (b) fra b^* e le altre variabili endogene (tranne quella fra b^* e g^*, che è sempre positiva) sono normalmente di segno diverso, a seconda dell'ipotesi comportamentistica, del valore delle variabili della posizione di equilibrio originaria, e del parametro la cui variazione sposta, per ipotesi, l'equilibrio. Riguardo alla verifica empirica, quindi, si dovrebbe concludere che, operando sia su serie temporali che su « *cross sections* », i risultati potrebbero essere i più vari ed apparentemente contraddittori fra di loro, a meno che non prevalesse decisamente, nel campione delle osservazioni compiute, un determinato tipo di motivazione imprenditoriale ed una determinata causa della variabilità dei dati.

Per la base analitica di queste conclusioni, vedi le Appendici B e C, disponibili a richiesta presso l'autore.

(14) Sulla logica dei diversi modi di impostare tale questione, vedi comunque STEVE S. [36], pp. 66, 81-90.

Sempre per semplicità, si suppone che tutte le imposte considerate siano proporzionali. Si prendono in esame:

1) un'imposta reale ad aliquota t_c sui profitti della società per azioni;

2) un'imposta generale personale sui redditi ad aliquota t_y che non discrimini fra dividendi e guadagni di capitale, e colpisca quindi il reddito personale definito come « reddito-entrata », e cioè come consumo più incremento netto della ricchezza del contribuente in un dato periodo (15);

3) un'imposta generale personale sui redditi ad aliquota t_d, che colpisca solo i dividendi ed esenti i guadagni di capitale.

Con una certa approssimazione, si può definire il sistema delle imposte dirette vigenti nella tipica « *corporate economy* » (gli Stati Uniti, ad esempio, o la Gran Bretagna) come una combinazione di queste tre imposte, nel senso che i guadagni di capitale sono tassati ad aliquota più bassa che i dividendi. Anzi, secondo certe stime riferite agli Stati Uniti, il fatto che essi siano tassati alla realizzazione e non via via che maturano, ed esentati in caso di trasferimento del cespite per eredità, porta l'aliquota effettiva dell'imposta sui guadagni di capitale di lungo periodo praticamente a zero (16). Si potrebbe quindi rappresentare un tale sistema di imposizione diretta, per quanto interessa la discussione presente (nella quale sono appunto rilevanti i guadagni di capitale attesi e maturati con riferimento al lungo andare) come una combinazione dell'imposta reale sulle società (1) e di quella personale sul reddito-dividendo (3).

Si suppone infine che, quando le imposte elencate coesistono, e vengono tassati tanto i profitti in capo alla società, quanto i dividendi in capo al socio, le aliquote delle imposte siano già calcolate tenendo conto delle eventuali misure tendenti ad evitare questa « doppia imposizione » (crediti d'imposta od altri espedienti).

Si analizzano ancora i due casi dell'impresa « classica » e di quella « manageriale ». Riguardo a quest'ultima, si prospettano ancora separatamente le due ipotesi che il valore « accettabile » del rapporto di valutazione sia del tutto esogeno, oppure che esso sia determinato

---

(15) È questa la definizione del reddito personale imponibile secondo la teoria che fa capo ad autori quali Schanz G. [32], Haig R. M. [11], Simons H. C. [33].

(16) Vedi Bailey M. J. [1].

da $v(0) = \bar{r}/\bar{x}$. Nel primo caso, il valore di equilibrio di v non viene modificato dalle imposte; nel secondo, invece, le imposte lo possono modificare. In quest'ultimo caso, infatti, v dipende dal valore del saggio di profitto (uguale, in assenza di espansione, a quello di dividendo) e da quello del saggio di rendimento (espresso da $\bar{x}$ sia in termini complessivi che di dividendo solamente, in assenza di espansione), entrambi al netto dell'imposta, sia essa sui profitti che sui dividendi. Pertanto, $v = wv(0)$ resta invariabile rispetto all'imposta, se si suppone che l'effetto esogeno dell'imposta stessa sul saggio di rendimento delle azioni sia quello di ridurlo in proporzione uguale all'aliquota t, escludendo la possibilità di capitalizzazione. Il valore di v diminuisce invece in proporzione uguale all'aliquota dell'imposta, se l'effetto di quest'ultima dato per l'ipotesi è quello di lasciare inalterato il saggio di rendimento, tendendo a capitalizzarsi interamente. Nel caso, poi, si ipotizzi una riduzione del saggio di rendimento in misura $\tau < t$, che implica la tendenza alla capitalizzazione parziale dell'imposta, la condizione di equilibrio sarà espressa da un valore di v pari a $w\,\bar{r}/\bar{x}$ moltiplicato per il fattore di riduzione $(1 - t)/(1 - \tau)$.

Come si vede, questa seconda ipotesi sulla « funzione di utilità manageriale » descrive un meccanismo attraverso cui l'imposta modifica il valore di equilibrio delle azioni nello stesso modo di qualunque altro valore capitale sul mercato finanziario. Sebbene non sia approfondita dalla letteratura sull'argomento, essa sembra più soddisfacente dell'altra ipotesi che, considerando v esogeno ed immutabile, non permette questo adeguamento.

In presenza di una qualunque delle imposte sopra elencate, la cui aliquota sia t, si hanno in definitiva le tre condizioni di equilibrio alternative:

$$(A)\ v = v_{max} \qquad (B)\ v = \bar{v} \qquad (C)\ v = w\,\frac{(1 - t)\,\bar{r}}{(1 - \tau)\,\bar{x}}$$

Ciò posto, si può analizzare l'effetto delle imposte sull'equilibrio dell'impresa introducendo opportunamente i parametri t_c, t_y e t_d nelle equazioni che compongono il sistema (1) ed ottenendo le derivate delle variabili che interessano rispetto ai parametri stessi (17).

Si consideri dapprima *l'imposta sui profitti delle società*. Date le sue caratteristiche di imposta non « generale », è difficile supporre

(17) Maggiori particolari sul procedimento si trovano nell'appendice *D* di questo lavoro, disponibile a richiesta presso l'autore.

che essa tenda a ridurre i saggi di rendimento sul mercato finanziario. La sua presenza dovrebbe quindi modificare la « funzione della valutazione » dell'impresa nel seguente modo:

$$v = \frac{(1 - b)(1 - t_c) r}{x - (1 - t_c) r b} \qquad (2)$$

dove r è il saggio di profitto lordo d'imposta dell'impresa, il saggio di profitto netto è $(1 - t_c)r$, e nell'ipotesi (C) è $\tau = 0$. Le conseguenti variazioni nelle caratteristiche dell'impresa che interessano attualmente sono indicate, per le tre condizioni di equilibrio ipotizzate, nella *Tabella 1* qui di seguito.

TABELLA 1. - *Effetti dell'imposta sulle società sull'equilibrio parziale dell'impresa.*

Condizione di equilibrio	Variabile influenzata		
	Saggio di reinvestimento b^*	Saggio di profitto r^*	Saggio di espansione $(1 - t_c) r^* b^*$
(*A*) « Classica » $v = v_{max}$	—	+	—
(*B*) « Manageriale » $v = \bar{v}$	—	+	—
(*C*) « Manageriale » $v = w\,v\,(0)$	—	+	—

Come si vede, tutte le versioni del modello concordano nel suggerire che l'imposta sui profitti delle società fa aumentare il saggio di profitto lordo delle medesime (il che, se ottenuto mediante aumenti del prezzo di vendita dei prodotti, e non mediante riduzioni dei costi di espansione, implica un certo grado di traslazione dell'imposta in avanti), e *diminuire* il loro saggio di reinvestimento. Il saggio di profitto netto può aumentare o diminuire, ma in ogni caso il saggio di espansione varia nella stessa direzione del saggio di reinvestimento, e cioè diminuisce anch'esso.

Si consideri ora l'imposta personale generale sul reddito-entrata, che colpisce con la stessa aliquota t_y dividendi e guadagni di capitale, nelle due ipotesi in cui essa riduce il saggio di rendimento x nella stessa proporzione della sua aliquota, o non la riduce affatto. La « fun-

zione della valutazione » dell'impresa nel primo caso non varia, risultando sia il numeratore che il denominatore della relativa espressione moltiplicati per $(1 - t_y)$. Nel secondo caso, la funzione stessa prende la forma che ha in presenza dell'imposta sui profitti della società. Altrettanto si può dire della funzione di utilità, ed in special modo della sua forma (C). L'imposta produce pertanto le variazioni nell'equilibrio dell'impresa riassunte nella *Tabella 2*. Gli stessi risultati qualitativi del caso in cui l'imposta lascia invariato il saggio dell'interesse x si hanno nel caso in cui l'imposta riduce x in misura τ inferiore all'aliquota t_y.

TABELLA 2. - *Effetti sull'equilibrio parziale dell'impresa della imposta personale sul reddito-entrata.*

Condizione di equilibrio	Variabile influenzata		
	Saggio di reinvestimento b^*	Saggio di profitto r^*	Saggio di espansione $r^* b^*$
	(1) L'imposta riduce x in misura t_y.		
(A) $v = v_{max}$	=	=	=
(B) $v = \bar{v}$	=	=	=
(C) $v = w\,v\,(0)$	=	=	=
	(2) L'imposta riduce x in misura τ $(0 \leq \tau < t_y)$.		
(A) $v = v_{max}$	−	+	−
(B) $v = \bar{v}$	−	+	−
(C) $v = w\,v\,(0)$	−	+	−

In termini qualitativi, quindi, l'imposta personale sul reddito-entrata si comporta come quella sulle società, se l'effetto che essa ha sul saggio d'interesse è simile, e cioè è quello di non ridurlo, o di ridurlo in misura inferiore all'aliquota t_y. A parità di aliquota e di effetto su x, però, sebbene il saggio di reinvestimento ed il saggio di profitto *lordo* varino in misura uguale con le due imposte, *la riduzione del saggio di espansione risulta inferiore* nel caso dell'imposta personale, nel quale saggio di profitto lordo e netto coincidono (18).

(18) Con l'imposta sulle società, il saggio di espansione è $g = (l\text{-}t_c)rb$, uguale al saggio d'incremento dei dividendi e del prezzo delle azioni. Con

Se invece l'imposta personale riduce il saggio d'interesse in misura t_y, non essendoci variazioni né nella « funzione della valutazione » dell'impresa né nella condizione d'equilibrio, il saggio di reinvestimento, il saggio di profitto e quello di espansione *rimangono invariati.*

Tutte queste modifiche dell'equilibrio dell'impresa si possono descrivere graficamente nella *Figura 1*(*a*). Con v_{ty} si indica la curva che rappresenta la « funzione della valutazione » dell'impresa in assenza d'imposte, o con l'imposta personale che riduce x in misura t_y, mentre con v_{tc} si indica la stessa curva in presenza dell'imposta sulle società o sull'imposta personale che non riduce x. Con le rette b^*_{oa} e $b^*_{ob,c}$ si indicano i livelli del saggio di reinvestimento di equilibrio in assenza di imposte, rispettivamente nel caso « classico » e « manageriale » (supponendo per semplicità che, in assenza d'imposte, i due tipi di comportamento « manageriale » ipotizzati diano lo stesso risultato, e sia $w = 1$). Con b^*_a, b^*_b e b^*_c, si denotano i valori di equilibrio del saggio di reinvestimento in presenza delle imposte, specificate dai sottoscritti t_c e t_y, nelle tre ipotesi comportamentistiche (A), (B) e (C) sopra descritte.

Se l'imposta personale sul reddito-entrata e quella sulle società fossero considerate come strumenti fiscali alternativi, si potrebbe dunque concludere che, a parità di aliquota, la prima incide di meno sull'espansione dell'impresa e ciò tanto più, quanto più l'imposta sulle società si comporta come un'imposta « speciale » non capitalizzata. Solo nel caso, certamente improbabile, in cui l'imposta personale tendesse a capitalizzarsi in misura notevolmente maggiore di quella sulle società (19) sarebbe vero il contrario.

A parte il paragone con l'effetto dell'imposta sulle società, si dibatte sovente in finanza pubblica la questione delle « distorsioni » introdotte dall'imposizione *personale* dei redditi nelle politiche dei dividendi delle imprese. Da questo punto di vista, l'imposta sul reddito-entrata si potrebbe definire « neutrale » — come si fa spesso nella

---

l'imposta personale, invece, esso è $g = rb$, mentre $(l\text{-}t_y)rb$ misura il saggio di incremento dei dividendi e del prezzo delle azioni. Ciò rende il valore negativo di $\partial g^*/\partial t_c$ maggiore $\partial g^*/\partial t_y$ *ceteris paribus.*

(19) Perché la riduzione del saggio di espansione dovuta all'imposta personale fosse uguale o maggiore di quella dovuta all'imposta sulle società, la maggior misura della capitalizzazione dell'imposta personale dovrebbe essere tale da compensare, attraverso una maggiore riduzione del saggio di reinvestimento b^*, sia l'aumento del saggio di profitto coincidente con tale riduzione di b^*, sia la riduzione che l'imposta sulle società (e non quella personale) produce nel saggio di profitto netto, in misura pari alla sua aliquota. Ciò discende dalla definizione del saggio di espansione dell'impresa come $g = br$.

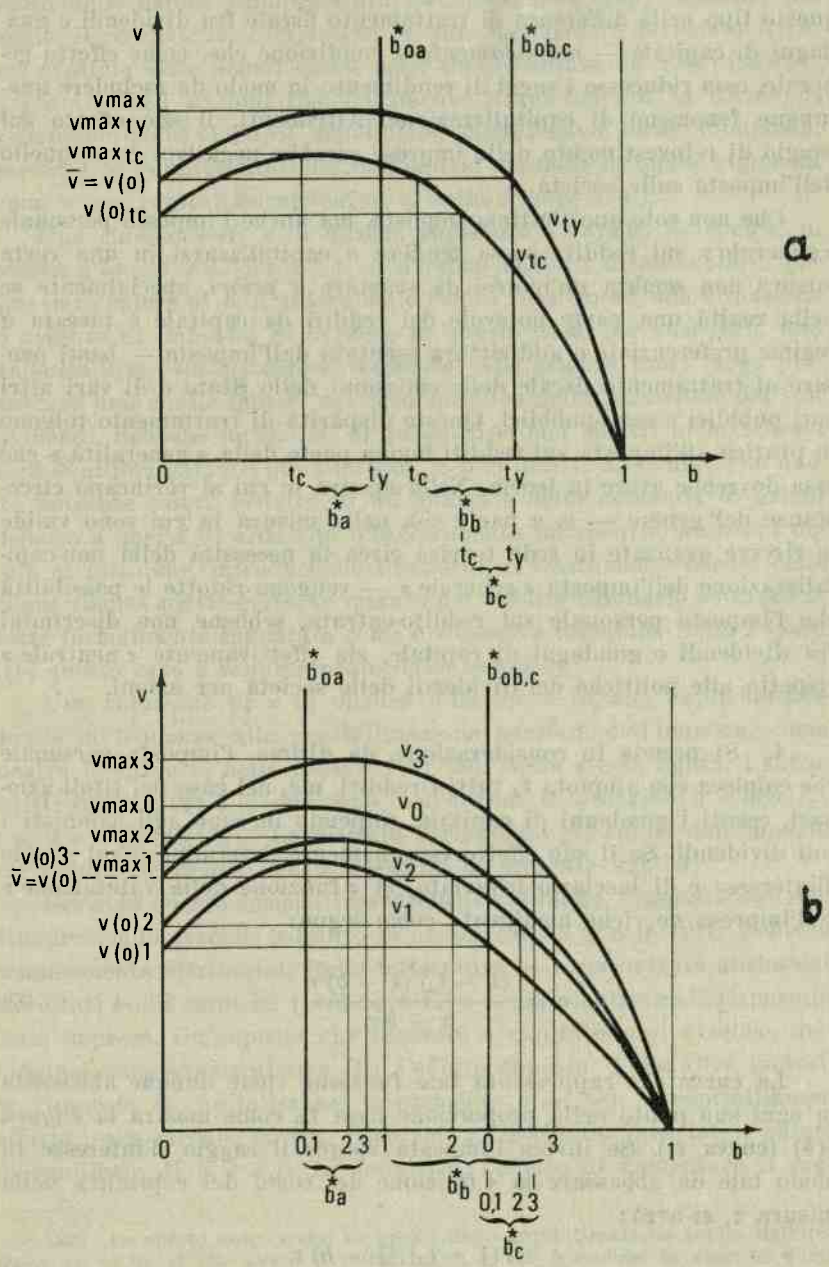

v
b*oa
b*ob,c
vmax
vmax ty
vmax tc
v̄ = v(o)
v(o)tc
vty
vtc
a
0
tc
ty
tc
ty
1
b
b*a
b*b
tc
ty
b*c
v
b*oa
b*ob,c
vmax 3
v3
vmax 0
v0
vmax 2
v(o)3
vmax 1
v̄ = v(o)
v2
v1
v(o)2
v(o)1
b
0
0,1
2 3
1
2
0
3
1
b
b*a
b*b
0,1 2 3
b*c

FIGURA 1

letteratura, ravvisando la causa fondamentale delle « distorsioni » di questo tipo nella differenza di trattamento fiscale fra dividendi e guadagni di capitale — ma *solamente* a condizione che, come effetto generale, essa riducesse i saggi di rendimento in modo da escludere qualunque fenomeno di capitalizzazione. Altrimenti, il suo effetto sul saggio di reinvestimento delle imprese sarebbe negativo, come quello dell'imposta sulle società.

Che non solo quest'ultima imposta, ma anche l'imposta personale « generale » sui redditi possa tendere a capitalizzarsi in una certa misura non sembra un'ipotesi da scartare *a priori*, specialmente se nella realtà una parte notevole dei redditi da capitale è tassata a regime preferenziale o addirittura esentata dall'imposta — basti pensare al trattamento fiscale delle emissioni dello Stato e di vari altri enti pubblici e semi-pubblici. Queste disparità di trattamento tolgono in pratica all'imposta sui redditi buona parte della « generalità » che essa dovrebbe avere in teoria. Nella misura in cui si verificano circostanze del genere — e, a parte ciò, nella misura in cui sono valide le riserve avanzate in sede teorica circa la necessità della non-capitalizzazione dell'imposta « generale » — vengono ridotte le possibilità che l'imposta personale sul reddito-entrata, sebbene non discrimini fra dividendi e guadagni di capitale, sia effettivamente « neutrale » rispetto alle politiche dei dividendi delle società per azioni.

4. Si prenda in considerazione, da ultima, l'imposta personale che colpisca con aliquota t_d tutti i redditi, ma, nel caso dei titoli azionari, esenti i guadagni di capitale, colpendo in capo agli azionisti i soli dividendi. Se il suo effetto esogenamente determinato sul saggio d'interesse è di lasciarlo invariato, la « funzione della valutazione » dell'impresa ne viene modificata come segue:

$$v = \frac{(1 - t_d)\,(1 - b)\,r}{x - b\,r} \tag{3}$$

La curva che rappresenta tale funzione viene dunque abbassata in ogni suo punto nella proporzione fissa t_d, come mostra la *Figura 1(b)* (curva v_1). Se invece l'imposta riduce il saggio d'interesse in modo tale da abbassare la « funzione del costo del capitale » nella misura τ, si avrà:

$$v = \frac{(1 - t_d)\,(1 - b)\,r}{(1 - \tau)\,x - b\,r} \tag{4}$$

Siccome l'imposta colpisce unicamente la componente del rendimento delle azioni rappresentata dal dividendo, una riduzione del saggio di rendimento *complessivo* x, tale da lasciare invariato il valore capitale delle azioni stesse sarà rappresentata da $\tau = (d/x)t_d < t_d$ dove d ed x sono rispettivamente il rendimento in dividendi (« *dividend yield* ») ed il rendimento complessivo lordo d'imposta. Questa è la rappresentazione dell'ipotesi secondo la quale l'imposta tende a non capitalizzarsi (curva v_o nella *Figura 1*(b)).

Una riduzione di x in misura superiore a $(d/x)t_d$ — e cioè, in misura $\tau = z(d/x)t_d$ con $z > 1$ — avrebbe l'effetto di *aumentare*, per ogni dato valore di b, il valore delle azioni rispetto ad una situazione di assenza di imposta. Si avrebbe in questo caso, per così dire, una tendenza alla *capitalizzazione negativa*. Non sembra fuori luogo prospettare una simile ipotesi nel caso specifico della tassazione dei soli dividendi. Sebbene un'analisi di questo tipo non rientri nello schema degli equilibri parziali qui adottato, si può infatti accennare che questo potrebbe essere l'effetto di un aumento della domanda di azioni rispetto a quella di altri tipi d'investimento finanziario, aumento dovuto al fatto che, introducendo l'imposta, il trattamento fiscale delle azioni risulta privilegiato, in quanto del reddito azionario soltanto la parte formalmente connotata come dividendo è tassabile. Nella *Figura 1*(b) questo caso è rappresentato dalla curva v_3.

Una riduzione di x in misura inferiore a $(d/x)t_d$ implicherebbe invece la tendenza alla capitalizzazione parziale dell'imposta, come mostra la curva v_2 nella *Figura 1*(b) (20). Nella stessa figura, i sottoscritti (0), (1), (2) e (3) indicano, nell'ordine, le situazioni $\tau = (d/x)\,t_d$, $\tau = 0$ e $\tau \gtreqless (d/x)\,t_d$, La *Tabella 3* riassume gli effetti dell'imposta sul reddito-dividendo che interessano la presente analisi.

Secondo questo schema interpretativo, dunque, l'imposta sul reddito-dividendo avrebbe soltanto in alcuni casi, e non in tutti, l'effetto comunemente attribuitole dalla letteratura — e riscontrato anche dai già citati studi empirici (vedi nota (2)) — di incentivare il risparmio delle imprese. Un'imposta che tendesse a capitalizzarsi avrebbe, nell'ipotesi comportamentistica (B), l'effetto opposto. Nelle altre ipotesi, se l'imposta si capitalizzasse interamente o se non si capitalizzasse affatto, essa sarebbe invece « neutrale », lasciando invariati i valori di equilibrio di b, r e g. In definitiva, l'effetto di aumentare il sag-

---

(20) In questo caso, come in quello della capitalizzazione totale dell'imposta ($\tau = 0$), si può avere v (*max.*) ≤ 1, il che è escluso in assenza d'imposte o con le imposte dirette degli altri tipi.

gio di reinvestimento si avrebbe solamente nel caso della *capitalizzazione parziale* dell'imposta, ed in quello della *capitalizzazione negativa*.

TABELLA 3. - *Effetti sull'equilibrio parziale dell'impresa dell'imposta personale sul reddito-dividendo.*

Condizione di equilibrio	Variabile influenzata: Saggio di reinvestimento b^*	Saggio di profitto r^*	Saggio di espansione $b^* r^*$
	(1) L'imposta non riduce il saggio d'interesse ($\tau = 0$)		
(*A*) $v = v_{max}$	=	=	=
(*B*) $v = \bar{v}$	—	+	—
(*C*) $v = w\,v\,(0)$	=	=	=
	(2) L'imposta riduce il saggio d'interesse in misura $\tau < (d/x)\,t_d$		
(*A*) $v = v_{max}$	+	—	+
(*B*) $v = \bar{v}$	—	+	—
(*C*) $v = w\,v\,(0)$	+	—	+
	(0) L'imposta riduce il saggio d'interesse in misura $\tau = (d/x)\,t_d$		
(*A*) $v = v_{max}$	=	=	=
(*B*) $v = \bar{v}$	—	—	—
(*C*) $v = w\,v\,(0)$	=	=	=
	(3) L'imposta riduce il saggio d'interesse in misura $\tau > (d/x)\,t_d$		
(*A*) $v = v_{max}$	+	—	+
(*B*) $v = \bar{v}$	+	—	+
(*C*) $v = w\,v\,(0)$	+	—	+

Nella *Tabella 4* si riassumono gli effetti qualitativi dei tre tipi d'imposta considerati sul saggio di reinvestimento (e quindi sul saggio di espansione) dell'impresa. Si può così avere un'idea dell'influenza sul risparmio d'impresa dei sistemi fiscali vigenti nelle tipiche « *corporate economies* », quelle cioè che uniscono ad un'imposta reale sulle società l'imposta personale sui dividendi ed un certo (limitato) grado

d'imposizione dei guadagni di capitale di lungo periodo. Si continua a considerare l'effetto delle imposte al netto di quello degli eventuali schemi d'integrazione fra l'imposizione del reddito delle società e degli azionisti. L'imposta sulle società, come si vede, tende comunque a ridurre b^*. L'imposta sul reddito-dividendo ha invece l'effetto di aumentare b^*, o almeno lasciarlo invariato (tranne che nel caso in cui essa tenderebbe a capitalizzarsi, ma v^* è immutabile per ipotesi). Nella misura in cui l'imposta personale colpisce anche i guadagni di capitale, però, b^* viene ancora ridotto, a meno che non si possa escludere del tutto qualunque fenomeno di capitalizzazione.

TABELLA 4. - *Effetti sul saggio di reinvestimento delle imposte sui profitti delle società, sui dividendi e sul reddito-entrata.*

Misura della capitalizzazione della imposta	Imposta				
	Sulle società	Sui dividendi (*A*)	(*B*)	(*C*)	Sul reddito-entrata
Totale	—	=	—	=	—
Parziale	—	+	—	+	—
Nulla		=	=	=	=
Negativa		+	+	+	

Per quanto riguarda gli effetti « distorsivi » dell'imposizione *personale* dei redditi sulle politiche dei dividendi delle società, se tanto i dividendi quanto i guadagni di capitale sono assoggettati ad imposta (con aliquote non necessariamente uguali), e se si dà il caso estremo in cui le imposte si capitalizzano interamente, il sistema tributario non può *mai* essere « neutrale », nello schema presente, ma tende a *ridurre* il saggio di reinvestimento. Nell'altro caso estremo in cui le imposte non si capitalizzano affatto, il sistema tributario è *sempre* « neutrale ». L'effetto è invece quello di *aumentare* comunque il saggio di reinvestimento, se si hanno fenomeni di *capitalizzazione negativa* dell'imposta sui dividendi (21).

(21) Perché si verifichi questo fenomeno, infatti, pare opportuno supporre, nella logica dell'argomentazione svolta più sopra, che l'imposta personale sui redditi discrimini a favore dei guadagni di capitale, e che, per la parte che colpisce tanto i guadagni di capitale che i dividendi, essa non si capitalizzi, lasciando quindi b^* inalterato. Per le prove delle asserzioni che seguono, vedi l'appendice *E* a questo lavoro, disponibile a richiesta presso l'autore.

Nel caso intermedio della *capitalizzazione parziale* delle imposte personali, la combinazione di queste potrebbe essere « neutrale » se, nell'ipotesi della funzione di utilità « classica », le aliquote t_d' e t_g applicate rispettivamente ai dividendi ed ai guadagni di capitale si trovassero fra di loro nella relazione lineare:

$$t_g = \frac{z_1 d_o^*}{x_o^* - z_2 g_o^*} t_d' \qquad (5a)$$

dati i valori di equilibrio (in assenza d'imposta) del saggio d'interesse x_o^* delle sue componenti (dividendi d_o^* e guadagni di capitale g_o^*), e la misura esogena nella quale le imposte riducono il saggio d'interesse. Quest'ultima è data da:

$$\tau = z_1 (d/x) t_d' + z_2 (g/x) t_g \qquad z_1 \leq 1 \qquad (6)$$

$$z_2 \leq 1$$

Dalla (5*a*) l'aliquota t_d' risulta maggiore di t_g, e pertanto un sistema d'imposte personali parzialmente capitalizzate che fosse « neutrale » rispetto alle politiche dei dividendi delle imprese « classiche » richiederebbe un certo grado di discriminazione a favore dei guadagni di capitale. Lo stesso si può dire per le imprese « manageriali » con $v = wv(0)$, per le quali la condizione da soddisfare sarebbe:

$$t_g = z_1 t_d' \qquad z_2 = 1 \qquad (5b)$$

ma anche, indipedentemente dalle aliquote delle imposte:

$$z_2 = w \bar{r}/\bar{x} \qquad (5c)$$

Per le imprese « manageriali » con $v = v$, infine, un sistema di imposte personali parzialmente capitalizzate non potrebbe essere *mai* neutrale, ma tenderebbe sempre a *ridurre* b^*.

Si potrebbe impostare anche la questione dei rapporti fra imposizione dei redditi personali e delle società sul tema della « neutralità » rispetto alle politiche dei dividendi, e quindi al saggio di espansione delle imprese. Dalla *Tabella 4* risulta che, anche se il sistema delle imposte personali fosse « neutrale », un certo grado di discriminazione a favore dei guadagni di capitale — o, in altri termini, l'adozione di un'imposta sui dividendi in aggiunta a quelle sui pro-

fitti delle società e sul reddito-entrata — sarebbe comunque necessario (anche se non sempre sufficiente) per controbilanciare l'effetto negativo su b^* dell'imposta sulle società, a meno che non si supponga (il che non pare molto plausibile) che quest'ultima non dia luogo a *nessun* fenomeno di capitalizzazione.

Da quanto precede risulta però anche che, se l'imposizione dei dividendi desse luogo a fenomeni di capitalizzazione parziale o negativa, il sistema delle imposte dirette potrebbe essere tale da *incentivare*, aumentando il valore di equilibrio di b^*, il risparmio e l'espansione delle imprese. Per quanto riguarda le imposte personali, è diffusa nella letteratura l'opinione (suffragata da studi empirici del tipo di quelli citati più sopra) che nella realtà le tipiche « *corporate economies* » si trovino normalmente in questa situazione, e che in esse le società per azioni quotate trattengano una quota dei profitti più alta di quella che adotterebbero in assenza delle imposte.

5. L'esame degli effetti delle imposte dirette sull'equilibrio parziale delle imprese potrebbe continuare, considerando per esempio le modifiche che diversi sistemi di tassazione introducono nella posizione personale degli azionisti, nel valore delle loro azioni e nel livello e la distribuzione delle loro entrate fra dividendi e guadagni di capitale, e quindi affrontando il problema degli effetti distributivi delle imposte. Non si prosegue qui per questa via, anche perché pare opportuno, a questo punto, valutare più da vicino la rilevanza effettiva ed i limiti di tutto l'approccio a questi problemi fin qui descritto. Le osservazioni più importanti da fare sembrano le seguenti:

1) Si tratta innanzitutto di un approccio *deterministico* alla descrizione del funzionamento dell'impresa. Molti economisti non condividono certo l'idea che quest'ultima si comporti tipicamente secondo leggi uniformi del tipo rappresentato dalle funzioni di utilità « classica » o « manageriale », così importanti nel determinare i risultati dell'analisi.

2) Va rilevata l'importanza che ha in questa teoria la riduzione delle fonti di finanziamento dell'impresa al solo risparmio. In questo modo, il risparmio dell'impresa è reso *a priori* identicamente uguale al suo investimento, e non si dà alcuna rilevanza all'intervento del risparmio degli individui (azionisti, portatori di titoli di credito), i quali, in quanto « risparmiatori », hanno qui solamente la funzione di valutare le azioni esistenti. In effetti, il meccanismo che si suppone

operante è tale, che la « funzione del risparmio » che si viene a determinare è piuttosto una *funzione dell'investimento delle imprese.* Si tratta, in altri termini, di una teoria micro-economica dell'investimento, che fa dipendere quest'ultimo, attraverso l'interazione fra decisioni imprenditoriali e valutazione delle azioni, dal saggio di profitto (r) dell'impresa e dal saggio d'interesse (x).

Il risultato non è sostanzialmente diverso da quello di altre teorie micro-economiche — compresa quella keynesiana della *General Theory* — che fanno dipendere l'investimento delle imprese dal loro saggio di profitto e da un « costo del capitale », inteso come un saggio d'interesse determinato esogenamente sul mercato finanziario. In fondo, la teoria qui discussa si limita a rendere parzialmente endogeno il costo del capitale, mediante una costruzione intesa a dare risalto alla struttura della moderna società per azioni.

Anche altre teorie dell'investimento, che non danno rilevanza al saggio d'interesse ed al mercato finanziario — rappresentabili, in questo contesto deterministico, con differenti funzioni di utilità e condizioni di equilibrio — possono essere formalizzate nei termini del modello fin qui descritto. Naturalmente, le implicazioni per la politica economica, quali quelle che riguardano gli effetti delle imposte, possono risultare assai diverse da quelle tratte più sopra (22).

---

(22) Ad esempio si può supporre che le decisioni d'investimento siano prese sulla base di un « periodo di recupero » (« *payoff period* ») dell'investimento marginale, in conformità con il quale si può calcolare un saggio di profitto lordo minimo richiesto sul medesimo (« *cut-off rate of profit* »). Prendendo tale saggio $\bar{p}$ al netto dell'ammortamento (la cui quota si suppone per semplicità data da una qualche convenzione contabile) e trattando il prodotto fra il saggio di profitto *medio* r dell'impresa ed il saggio di reinvestimento b come una misura *totale* del saggio di profitto, si ha, per l'impresa autofinanziata la condizione di equilibrio relativa al saggio di profitto sull'investimento *marginale*:

$$\frac{\partial (b\, r)}{\partial b} = \bar{p}$$

ovvero, se si suppone ancora che la « funzione dei costi di espansione » sia lineare in b e che la « funzione della valutazione » dell'impresa sia massimizzabile:

$$\bar{r} - 2\,\alpha\, b = \bar{p} > 0$$

Di qui si può ricavare una semplice « funzione del risparmio », o meglio dell'investimento dell'impresa:

$$b^* = \frac{1}{2}\,\frac{(\bar{r} - \bar{p})}{\alpha} < 1 \qquad \frac{\partial b^*}{\partial \bar{r}} > 0, \quad \frac{\partial b^*}{\partial \alpha} < 0, \quad \frac{\partial b^*}{\partial \bar{p}} < 0$$

e si possono determinare i valori di equilibrio di b, r, e g. Con questa diversa condizione di equilibrio, quindi, soltanto la valutazione delle azioni dipende

3) Quale che sia il meccanismo che determina l'investimento, considerare il risparmio delle società per azioni come coincidente con quanto esse investono ha l'indubbio merito di porre in evidenza un importante aspetto del reddito d'impresa: la necessità, cioè, dovuta alla concorrenza (in senso lato) fra imprese, di accantonarne e reinvestirne una parte tanto più notevole, quanto più rapida è l'espansione che va finanziata, e quindi quanto più rapidamente si evolvono i consumi ed i metodi di produzione in un'economia capitalistica. Questa è, in effetti, la base della tradizionale proposizione degli economisti « classici » sulla necessità di un'alta propensione al risparmio dei « capitalisti », intesi come imprenditori-proprietari delle aziende. È piuttosto facile osservare, tuttavia, che il carattere specifico della moderna società per azioni, inserita in un evoluto mercato finanziario, è proprio quello di rimuovere il limite posto dai profitti correnti alle fonti di finanziamento, e di coinvolgere in questo processo un altro tipo di « capitalisti », o meglio la categoria dei « *rentiers* », i risparmiatori privati proprietari di titoli (azioni, obbligazioni) ed estranei alla gestione dell'impresa. Di ciò si dovrebbe tenere conto nel descrivere, anche a livello micro-economico, la « *corporate economy* ».

---

dal « costo del capitale », mentre il saggio di reinvestimento, di profitto e di espansione dipendono unicamente dalla « funzione dei costi di espansione » dell'impresa e dagli « spiriti animali » (espressi da $\bar{p}$) dei suoi dirigenti.

Impostando poi il problema in modo simile a quello proposto da KALDOR N. ([14] Londra, 1964, pp. 267-293), è facile verificare come, essendo $\bar{p}$ dato al netto delle imposte sui profitti, l'effetto dell'imposizione delle società è ancora quello di ridurre b^* e rialzare il saggio di profitto medio r^* lordo d'imposta — questa volta, però, indipendentemente dal fatto che l'imposta stessa si capitalizzi o meno. In presenza di un'imposta sui profitti ad aliquota t_c la condizione di equilibrio diviene infatti:

$$(1 - t_c)(\bar{r} - 2\alpha b) = \bar{p}$$

e quindi:

$$b^* = \frac{1}{2\alpha}\left[\bar{r} - \frac{\bar{p}}{(1 - t_c)}\right]$$

con il vincolo

$$1 - \frac{\bar{p}}{(\bar{r} - 2\alpha)} < t_c < 1 - \frac{\bar{p}}{\bar{r}}$$

In questo caso, il valore di b^* è positivo e minore di 1, e b^* è una funzione crescente di t_c, mentre r^* ne è una funzione decrescente.

L'impostazione dei redditi personali, invece, non ha modo di modificare la « funzione dei costi di espansione », che riguarda unicamente il reddito *dell'impresa*, e quindi lascia immutati b^*, r^*, e g^*. Essa è pertanto sempre « neutrale » rispetto al risparmio ed all'espansione delle imprese, influenzando unicamente le loro caratteristiche sul mercato finanziario x^* e v^*). Il contrasto con le conclusioni raggiunte dall'analisi condotta nel testo è evidente.

Si è detto più sopra che quella del completo autofinanziamento dell'impresa è presentata come un'utile ipotesi semplificatrice. In quanto questo assunto si basa sul fatto che il reinvestimento dei profitti è il metodo di finanziamento quantitativamente più importante *per l'intero settore* delle società quotate, si può obbiettare che, di per sé, questo fatto non significa che il ricorso all'emissione di titoli non sia di cruciale importanza *per le singole imprese* — e cioè al livello micro-economico disaggregato che interessa l'analisi — nei casi, sia pur rari, in cui esso si verifica. D'altronde, non è nemmeno esatto affermare che tali casi siano davvero, nella realtà, quantitativamente irrilevanti (23).

Dal punto di vista della teoria economica, il finanziamento esterno mediante nuove azioni, in particolare, ha una notevole importanza, in quanto costituisce — assieme all'autofinanziamento — un metodo per l'espansione del capitale imprenditoriale (« *equity finance* »), la quale a sua volta, condizionando la possibilità d'indebitamento, determina in definitiva il saggio dell'espansione complessiva (24).

---

(23) Se si considera il ventennio 1949-1969 come esempio di « lungo periodo » sufficientemente « tranquillo », almeno rispetto ai tempi correnti, le quote delle emissioni di azioni ed obbligazioni nel totale dei mezzi di finanziamento a lungo termine (azioni, obbligazioni e profitti non distribuiti al netto degli ammortamenti) furono rispettivamente del 13 % e del 14 % circa per il settore delle società non finanziarie quotate in Gran Bretagna. L'esclusione degli ammortamenti dal computo tende certamente a sopravvalutare la importanza effettiva del finanziamento esterno, perché per ovvi motivi fiscali, la contabilità delle imprese tende a fare passare per ammortamento la maggior parte possibile dell'autofinanziamento dell'espansione. D'altra parte, dalle percentuali sopra riportate sono escluse le emissioni di titoli in cambio delle azioni ed obbligazioni di altre società acquistate dall'impresa emittente. Tenendo conto di queste ultime — come è logico dal punto di vista dell'espansione *delle singole imprese* — le percentuali salgono al 23 % ed al 15 % rispettivamente.

Le statistiche americane disponibili si riferiscono invece a *tutte* le società per azioni, quotate e non quotate (e quindi senza accesso al mercato delle nuove emissioni), ed escludono le emissioni compiute per l'acquisto di altre imprese: per entrambi questi motivi, ci si può attendere che l'importanza delle emissioni di titoli sia sottovalutata, se ci si riferisce alle sole società *quotate*, che interessano la presente analisi. Anche qui, l'esclusione degli ammortamenti ha influenza opposta. La quota delle azioni risulta, comunque, dell'8 % e quella delle obbligazioni del 27 % circa.

Fonti: *a*) Per la Gran Bretagna: Central Statistical Office [43], [44], [45], tab. 381 p. 360; Board of Trade [42]; Department of Trade and Industry [46], tab. 4;

b) per gli Stati Uniti: Department of Commerce [49], tab. 1 p. 14; [50], p. 18.

(24) « La limitazione della dimensione dell'impresa data dalla disponibilità di capitale imprenditoriale va proprio al cuore del sistema capitalistico. Molti economisti suppongono, almeno nelle loro teorie astratte, una situazione di democrazia economica nella quale chiunque sia dotato di capacità imprenditoriali può ottenere i capitali per lanciarsi in un affare rischioso. Questo

È ben noto che i due tipi di raccolta di capitale imprenditoriale hanno natura diversa ed adempiono a differenti funzioni. L'autofinanziamento serve a sostenere l'espansione continua e graduale dell'impresa nel lungo andare, ma *non* può sostituire l'emissione di azioni quando è necessario reperire un grande ammontare di fondi in un tempo relativamente breve, dato che (*a*) il saggio di espansione che si può ottenere mediante l'autofinanziamento *corrente* non può comunque eccedere il saggio di profitto sul capitale iniziale in un dato periodo, e (*b*) la possibilità di ricorrere a profitti non distribuiti nel passato ed accumulati come riserve in forma *liquida* (depositi bancari, titoli di facile e pronto realizzo senza rischio di perdita) trova anch'essa un doppio limite nella riluttanza delle imprese industriali e commerciali a trasformarsi in istituzioni finanziarie (accumulando per gli azionisti attività il cui rendimento è normalmente inferiore a quello della gestione diretta delle imprese, o almeno dei titoli industriali), ed a privarsi comunque delle riserve liquide effettivamente accumulate, che servono a fare fronte alle sempre possibili situazioni di difficoltà finanziaria.

Un caso tipico in cui è necessario il finanziamento mediante nuove azioni è quello dell'espansione dell'impresa mediante l'acquisizione di altre imprese, che costituisce una caratteristica permanente delle « *corporate economies* », con il loro alto grado di evoluzione del mercato finanziario (25). Chiaramente, tali impegnative operazioni difficilmente si possono compiere interamente per contanti, e non sorprende notare che, aumentando le dimensioni del fenomeno, la quota delle emissioni di azioni effettuate in cambio dei titoli emessi dalle imprese acquistate nel totale dei mezzi di finanziamento aumenta notevolmente.

Se la si vede da questo punto di vista, appare abbastanza ovvio che l'emissione di azioni non è necessariamente un fatto frequente nella vita dell'imprenditore, ma è altrettanto ovvio che, quando sia richiesta, essa può avere un'importanza strategica notevole ai fini dell'espansione.

4) Che l'ipotesi semplificatrice del completo autofinanziamento, riducendo il problema del risparmio delle imprese a quello del loro

---

quadro delle attività del « puro » imprenditore è, a dire poco, irrealistico. Il requisito più importante per diventare imprenditore è la *proprietà* del capitale ». KALECKI M. [17], p. 108.

(25) Rispetto alla spesa complessiva in conto capitale delle società quotate in Gran Bretagna, l'acquisizione di altre imprese ha rappresentato nel ven-

reinvestimento, rischi di fare perdere qualche aspetto rilevante della vita delle società quotate, viene suggerito proprio da alcuni dati empirici. Se infatti il risparmio delle imprese di questo tipo coincidesse normalmente con il loro investimento (oppure, se il grado dell'autofinanziamento determinasse rigidamente quello del finanziamento esterno), ci si dovrebbe aspettare di verificare una forte correlazione positiva fra i valori delle due variabili rilevati per un esteso campione di imprese. Gli studi empirici condotti su questa base concettuale mostrano, invece, che ciò non accade.

Si può citare il lavoro pilota in questo campo, quello compiuto all'inizio degli anni '50 da Tew ed Henderson, con riferimento al campione delle circa 2.000 società quotate in Gran Bretagna che, dal 1949, comunicano i loro dati di bilancio al *Board of Trade*. Il Tew pone in grande rilievo il fatto che, almeno nel periodo 1949-1953, la relazione fra il risparmio e l'investimento di queste imprese « fu in effetti molto tenue » (26). Piuttosto, il rapporto investimento/profitti risultava correlato *negativamente* in modo significativo (coefficiente — 0,86)

---

tennio 1949-1969 le percentuali che risultano dal seguente prospetto, insieme a quelle relative ai metodi di finanziamento:

	1949-53	1954-58	1959-63	1964-68
Acquisizioni come % della spesa in conto capitale	8,8	11,5	20,6	32,8
Finanziate con:				
– azioni ordinarie	—	40,9	47,3	53,9
– azioni privilegiate	—	4,7	4,0	1,7
– obbligazioni	—	1,1	4,2	6,1
– contanti	—	53,3	44,5	28,3
		100,0	100,0	100,0
N.B. - Saggio di espansione attività lorde (medie annue):				
– al lordo delle acquisizioni	9,5	8,8	9,4	10,3
– al netto delle obbligazioni	9,0	8,1	7,9	6,9

FONTE: vedi sopra, nota (23), ed inoltre: N.I.E.S.R. [48], MINISTRY OF LABOUR [47].

(26) Il coefficiente di correlazione fra i logaritmi del rapporto risparmio/profitto ($b^* r^*/ r^* = b^*$ nella presente formulazione) e del rapporto investimento/profitti (g^*/ r^* dove g^* comprende anche la componente dell'espansione finanziata dall'esterno) era infatti basso e positivo (+ 0,141) per le imprese di cui saggio di espansione era stato pari od inferiore al 25 % complessivo nel periodo in questione, ed addirittura negativo (— 0,166) per quelle che si erano espanse più rapidamente. Vedi TEW B. [37], p. 50.

con il « grado di autofinanziamento dell'investimento », misurato dal rapporto fra risparmio ed investimento complessivo, e quindi *positivamente* con il grado del ricorso a mezzi finanziari *esterni*. Ciò risulta anche dalla più recente analisi di Singh e Whittington, relativa ad imprese tratte dallo stesso campione: anche quando viene riscontrata (e ciò non accade per tutti i gruppi d'imprese considerati), la correlazione positiva fra b^* e g^* è molto più debole di quella fra saggio di espansione complessivo (g^*) e grado del ricorso a mezzi finanziari esterni (27).

Questi dati sembrano suggerire che in realtà il saggio di reinvestimento delle società quotate è molto più indipendente dalla loro redditività e dal loro investimento di quanto non implichi la teoria qui discussa, e che ciò non si può attribuire interamente al fatto che i dati stessi sono sottoposti ad un elemento perturbatore *casuale* rappresentato dall'espansione finanziata dall'esterno. La « perturbazione » introdotta da quest'ultima nello schema dell'impresa autofinanziata appare di carattere sistematico, e — contrariamente a quanto occorrerebbe per l'applicazione di tale schema al caso più generale dell'impresa che emette titoli — non si riduce ad una semplice relazione di proporzionalità fra le due componenti dell'espansione. Si ha piuttosto l'impressione che le imprese adottino un dato saggio di reinvestimento in base a certe considerazioni, e perseguano la loro politica di espansione in base a considerazioni differenti.

5) Un modello teorico del tipo qui discusso può descrivere adeguatamente solo uno dei due tipi di espansione dell'impresa prospettati più sopra, quella graduale autofinanziata, e non quella discontinua finanziata dall'esterno, specie mediante l'emissione di azioni. Questo può essere un altro motivo per escludere in via d'ipotesi il finanziamento esterno: chi studia il problema si rende conto che la natura e la funzione dell'autofinanziamento sono così diverse da quelle dell'emissione di titoli, che fare rientrare entrambe in un modello teorico, in cui le loro caratteristiche sono più o meno le stesse, non rende più significativa l'analisi (28).

Per ovviare a questo inconveniente, ci si potrebbe rifare all'analisi della determinazione delle *dimensioni iniziali* dell'impresa, recentemente abbinata dal Solow a quella convenzionale del suo saggio di

---

(27) Vedi Singh A. - Whittinton G. [34], pp. 57-58, 179-180.

(28) Fra i pochi tentativi fatti per adottare il modello teorico dell'impresa autofinanziata all'ipotesi che essa emetta azioni, vedi Lintner J. [20].

espansione autofinanziata. Come suggerisce anche il Marris (29), la espansione rapida e discontinua, tipicamente finanziata dall'emissione di nuove azioni, potrebbe essere descritta come una rideterminazione delle dimensioni iniziali, e studiata separatamente. Si potrebbe così tener conto della forma più tipica di finanziamento esterno e delle sue particolarità, mentre l'analisi della scelta del saggio di reinvestimento condotta lungo le linee tradizionali rimarrebbe sostanzialmente valida. Anche secondo questo più ambizioso schema teorico, però, il risparmio d'impresa rimarrebbe determinato nell'ambito della teoria micro-economica dell'investimento esposta precedentemente. Rimarrebbe quindi il problema di spiegare la discrepanza fra le relazioni risultanti dall'analisi teorica e quelle constatate empiricamente.

6. L'interpretazione economica dei dati empirici più sopra citati potrebbe essere invece la seguente. Si potrebbe supporre che il saggio di reinvestimento non fosse calcolato dalle imprese sui loro profitti netti con lo scopo primario di finanziare l'investimento netto complessivo, ma — in mancanza di pronte ed affidabili misure della redditività netta e dell'ammortamento economicamente corretto — fosse calcolato sui profitti *lordi*, ed avesse la meno impegnativa funzione di procurare un flusso di fondi propri (« *equity finance* ») relativamente a buon mercato, disponibili per ogni uso, compresa la destinazione alle quote di ammortamento (queste ultime, da determinarsi secondo le convenzioni contabili e le norme giuridiche, con tutta la discrezionalità che ciò comporta) (30). La logica « manageriale » spingerebbe i dirigenti a trattenere nell'impresa (e quindi sotto il proprio controllo) la quota più alta possibile dei profitti lordi, compatibilmente con le preferenze degli azionisti-proprietari ed il costo del mezzo alternativo per ottenere fondi propri, e cioè l'emissione di azioni.

L'investimento sarebbe determinato indipendentemente dalla quota del risparmio nei profitti lordi, in base a criteri diversi, non necessariamente fondati sul concetto di investimento netto anziché lordo. Tali potrebbero essere il « periodo di recupero » dell'investimento lordo marginale, o anche — come nella teoria qui commentata — una

(29) Vedi Solow R. M. [35], pp. 318-342; Marris R. [24], p. 20.

(30) In effetti, la spiegazione delle variazioni temporali del saggio di reinvestimento di lungo andare delle società per azioni statunitensi nel periodo 1942-1960, data da un semplice modello lineare che collega il risparmio ai profitti, risulta molto più soddisfacente se, come misura dei profitti, si usa il « *cash flow* », cioè il profitto al lordo dell'ammortamento ed al netto delle imposte, invece del profitto al netto degli ammortamenti. Vedi Brittain J. A. [5], cap. III.

funzione di utilità applicata alla « funzione della valutazione », espressa però, quest'ultima, in termini di v e g, e non v e b.

Nella realtà, nessuna impresa è finanziata unicamente dai suoi risparmi nel lungo andare. Ciò indica che, prima o poi, l'investimento programmato tende ad eccedere il risparmio aziendale, non fosse che a causa della presenza di discontinuità nell'espansione. Di qui la necessità del ricorso a fonti esterne di finanziamento. In una situazione anche solo moderatamente inflazionistica, e con un regime di tassazione delle società che ammette in detrazione gli interessi passivi nel computo del reddito imponibile (come avviene nella realtà delle « *corporate economies* »), queste fonti dovrebbero essere costituite innanzitutto dall'indebitamento, entro un limite ritenuto « sicuro » del rapporto debito/capitale imprenditoriale. Per non superare questo limite, un'ulteriore accelerazione dell'espansione imporrebbe l'emissione di azioni, in modo da adeguare il capitale imprenditoriale ed i suoi incrementi autofinanziati al più alto volume del debito e degli interessi passivi. È proprio quest'ultimo fenomeno (più che il ricorso al debito a lungo termine) che impedisce di considerare quello dell'impresa autofinanziata come il caso tipico e generale.

Se la politica dei dividendi può influenzare i termini ai quali si possono ottenere i fondi propri interni, dato il costo di quelli esterni, la scelta del saggio di reinvestimento si può concepire compiuta in questa prospettiva, fermo restando che l'autofinanziamento e l'emissione di azioni si presentano come mezzi *complementari* (piuttosto che succedanei) per la raccolta di capitale imprenditoriale.

Dato un certo saggio di rendimento sull'investimento in azioni, che comprende il « premio per il rischio » implicato dall'espansione in quanto tale, comunque essa sia finanziata, entrambi i metodi comportano un *costo addizionale* (specificato in modo diverso nei due casi), che determina il saggio di rendimento complessivo effettivamente dovuto agli azionisti. Si supponga che i dirigenti finanziari dell'impresa stimino il costo addizionale dovuto all'emissione di azioni, espresso in termini percentuali rispetto al prezzo delle azioni stesse. Tale costo è rappresentato dalle spese di emissione, provvigioni ad intermediari ecc., soggette probabilmente ad economie di scala (31), e dagli sconti sul prezzo corrente, necessari per creare un mercato all'emissione, che sono invece probabilmente crescenti con le dimen-

(31) Vedi ad es. S.E.C. [31], pp. 39-40.

sioni di quest'ultima. Data anche l'incertezza che, per la stessa natura sporadica del fenomeno, circonda il tempo e la misura delle emissioni, pare giustificato supporre che i dirigenti ritengano il loro costo *costante* rispetto alla scala.

Nessun costo addizionale sarebbe invece implicato dalla mancata distribuzione di dividendi agli azionisti, per la parte dei profitti lordi destinata alla quota di ammortamento « economicamente adeguata » — determinata da una stima approssimativa da parte degli azionisti stessi (tanto più approssimativa ed influenzata dalle convenzioni contabili e dalle norme giuridiche, quanto più basso è il grado della loro informazione). Per quanto riguarda l'altra parte dei profitti — ancora approssimativamente, i « profitti netti », — si può supporre, in base ad argomentazioni del tipo di quelle riportate più sopra a proposito della « funzione del costo del capitale », che il costo della mancata distribuzione sia *crescente* all'aumentare della *proporzione* dei profitti che viene trattenuta, e cioè del saggio di reinvestimento, e tenda all'infinito quando la società tende a trattenere *nel lungo andare* tutti i suoi utili (fatto che ovviamente non si verifica mai nella realtà).

Si si suppone che, attraverso contatti negli organi societari o altrimenti, i dirigenti si formino una cognizione di tale « funzione del costo del reinvestimento », si può inferire che essi spingeranno l'autofinanziamento fino al punto in cui il suo costo marginale uguaglia quello dell'emissione di nuove azioni. La quota del risparmio nei profitti verrebbe così massimizzata, con il vincolo di un costo non eccedente quello dell'altra fonte di capitale imprenditoriale. Il ricorso all'emissione di azioni sarebbe poi riservato ai casi in cui la discontinuità dell'espansione lo rendesse necessario.

In questa logica, la determinazione del saggio di reinvestimento di equilibrio è dunque interamente affidata a fattori strutturali esogeni, relativi alle preferenze degli azionisti (in quanto recepite dai dirigenti) ed al funzionamento del mercato finanziario, indipendentemente dalla redditività dell'impresa, dai suoi progetti di espansione, ed anche dal rendimento delle sue azioni. Per dare un esempio estremamente semplificato della formalizzazione di questo criterio, se si denota con $\bar{c}$ il costo addizionale dell'emissione di azioni, con $\bar{a}$ la quota ritenuta « adeguata » dell'ammortamento nei profitti lordi ($\bar{a} \leq b < 1$), e con la funzione $h = h\,(b - \bar{a})$ il costo addizionale del reinvestimento ($h\,(0) = 0$, $h'\,(b - \bar{a}) > 0$, $\lim\limits_{b \to 1} h = \infty$), la condizione di equili-

brio per la politica dei dividendi dell'impresa rispetto ai profitti lordi sarà:

$$\frac{\partial (b - \bar{a}) \cdot h}{\partial b} = \bar{c} \tag{7}$$

e cioè:

$$b^* = \bar{a} + \frac{\bar{c} - h}{h' (b - \bar{a})} \tag{8}$$

Avvicinandosi b^* ad 1, h $(b - \bar{a})$ tende all'infinito, mentre c è costante, il che assicura che b^* è sempre minore di 1. Tutto ciò è rappresentato nella *Figura 2*.

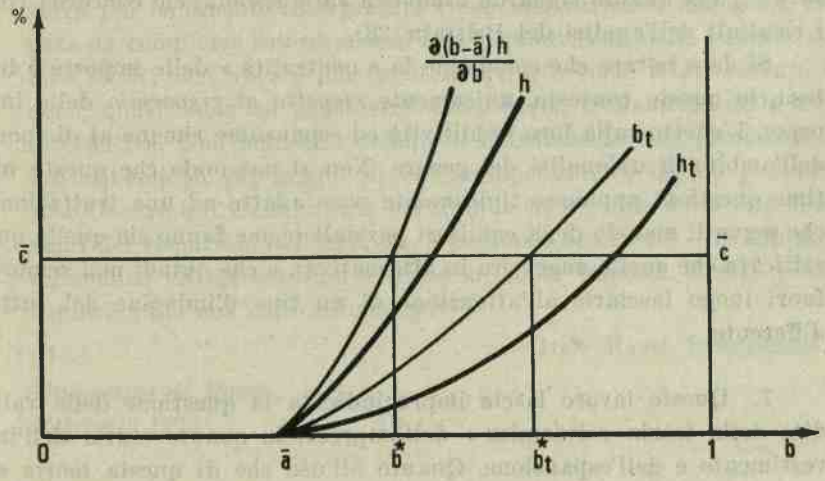


FIGURA 2

La « funzione del costo del reinvestimento » è definita in modo tale da riguardare direttamente la sostituzione fra dividendi e profitti non distribuiti, dal punto di vista degli azionisti. È possibile, quindi, rappresentare gli effetti dell'imposizione dei redditi personali e d'impresa in termini di alterazioni del saggio marginale di sostituzione fra i due tipi di destinazione dei profitti. Questo tipo di rappresentazione è analogo a quella che si è provata piuttosto efficace in alcuni studi econometrici, quali quelli già citati del Feldstein e del

Brittain (32). Per questa via si possono raggiungere le conclusioni circa la « neutraltà » o meno del sistema tributario, che dipendono dal tipo di imposta e di conseguente mutamento nella funzione $h\ (b - \bar{a})$ ipotizzati.

Per esempio, nella *Figura 2* le curve h_t e b_t indicano l'effetto, rispettivamente sul costo medio e marginale del reinvestimento, di una imposta personale che discrimina a favore dei guadagni di capitale, e quindi abbassa il saggio marginale di sostituzione fra dividendi e profitti non distribuiti (generatori di incrementi delle quotazioni azionarie), col risultato di aumentare il saggio di reinvestimento di equilibrio a b_t^*. In linea di principio, ed in contrasto con le conclusioni dell'analisi precedente, un'imposta personale sul reddito-entrata (senza discriminazioni) o un'imposta sui profitti delle società, indipendentemente dal loro grado di capitalizzazione, *non* dovrebbero influenzare b^*. Per quanto riguarda l'imposta sulle società, ciò concorda con i risultati dell'analisi del Brittain (33).

Si deve notare che comunque la « neutralità » delle imposte è intesa, in questo contesto, unicamente *rispetto al risparmio* delle imprese. L'effetto sulla loro redditività ed espansione rimane al di fuori dell'ambito di un'analisi del genere. Non si nasconde che queste ultime questioni appaiono tipicamente poco adatte ad una trattazione che segua il metodo degli equilibri parziali (come fanno sia quella qui criticata che quella suggerita in alternativa), e che quindi non sembra fuori luogo lasciarle all'attenzione di un tipo d'indagine del tutto differente.

7. Questo lavoro lascia impregiudicata la questione della validità della teoria « dinamica » dell'impresa, in quanto teoria dell'investimento e dell'espansione. Quanto all'uso che di questa teoria si può fare per spiegare la politica dei dividendi delle società per azioni, grazie all'ipotesi del completo autofinanziamento, si è rilevato che, da un lato, quest'ultima ipotesi non pare del tutto soddisfacente dal punto di vista dell'interpretazione economica dei fenomeni studiati, e d'altro canto vi è una certa dose di conflitto fra le predizioni teoriche che ne derivano ed i dati empirici disponibili. Ciò rende ovviamente dubbia la validità delle implicazioni relative all'incidenza delle imposte, che si sono illustrate.

---

(32) Vedi nota (2). Vedi anche il lavoro da cui entrambi gli studi hanno tratto la loro impostazione, e cioè LINTNER J. [18].

(33) Vedi LINTER J. [18], p. 112.

L'approccio al problema suggerito in alternativa nell'ultimo paragrafo è certamente meno ambizioso di quello della teoria precedentemente esposta, in quanto non tenta la determinazione simultanea di *tutte* le variabili che caratterizzano l'espansione dell'impresa. Vi si è accennato come ad un esempio di spiegazione teorica che applichi il metodo degli equilbri parziali ad un ambito di questioni a cui esso pare applicabile, non sia in contrasto con i dati empirici comunemente rilevati, e tenga conto di alcuni elementi (quali la complementarità fra finanziamento interno ed esterno) che caratterizzano la moderna società per azioni, e che non vengono invece considerati abitualmente dai teorici della « *corporate economy* ».

Naturalmente, dalle due diverse impostazioni discendono diverse conseguenze a livello macro-economico. In una « *corporate economy* » del tipo comunemente descritto, il saggio di reinvestimento aggregato verrà più facilmente interpretato come una variabile endogena, collegata da complesse interrelazioni con la redditività delle imprese e dei loro titoli; sarà invece più facile concepirlo come relativamente esogeno, quasi come un parametro *sui generis*, nell'ambito della teoria alternativa. Non mancano esempi di entrambe le interpretazioni macro-economiche del saggio di reinvestimento (34). Quello che preme sottolineare qui è che, anche accettando la seconda delle due spiegazioni del risparmio dell'impresa, è possibile descrivere a livello microeconomico un meccanismo attraverso cui le imposte dirette possono influire sulla sua determinazione.

GIAN MARIA BERNAREGGI

Università di Roma,
Febbraio 1976

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

[1] BAILEY M. J. - *Capital Gains and Income Taxation*, in [12].

[2] BAUMOL W. J. - *A Note on the Expansion of the Firm*, « American Economic Review », Dicembre 1962.

[3] BAUMOL W. J. - *The Stock Market and Economic Efficieney*, Washington, 1965.

[4] BENAVIE A. - *Mathematical Techniques for Economic Analysis*, Englewood Cliffs, 1972.

(34) La prima posizione è mantenuta, p. es., da R. MARRIS [26], Appendici I e II; la seconda da N. KALDOR [16]) e da J. ROBINSON [30], cap. VIII. Vedi anche WOOD A. [41], specialmente pp. 56-61.

[5] BRITTAIN J. A. - *Corporate Dividend Policy*, Washington, 1966.

[6] CARLETON W. - LERNER E. - *The Integration of Capital Budgeting and Stock Valuation*, « American Economic Review », Settembre 1964.

[7] CARLETON W. - LERNER E. - *A Theory of Financial Analysis*, New York, 1966.

[8] DURAND D. - *Growth Stocks and the St. Petersburg Paradox*, « Journal of Finance », Settembre 1957.

[9] FELDSTEIN M. S. - *Corporate Taxation and Dividend Behaviour*, « Review of Economic Studies », Marzo 1970.

[10] GORDON M. J. - *The Investment, Financing and Valuation of the Corporation*, Homewood, Ill., 1962.

[11] HAIG R. M. - *The Concept of Income*, in *The Federal Income Tax*, New York, 1921.

[12] HABERGER G. - BAILEY M. J. (a cura di) - *The Taxation of Income from Capital*, Washington, 1969.

[13] KAHN R. F. - *Notes on the Rate of Interest and the Growth of Firms*, in *Selected Essays on Employment and Growth*, Cambridge, 1972.

[14] KALDOR N. - *A Memorandum on the Value-Added Tax*, in *Essays on Economic Policy* (I), Londra, 1964.

[15] KALDOR N. - *Marginal Productivity and the Macro-Economic Theories of Distribution*, « Review of Economic Studies », Settembre 1966.

[16] KALDOR N. - *A Neo-Pasinetti Theorem*, appendice a [15].

[17] KALECKI M. - *Theory of Economic Dynamics*, Londra, 1954, traduzione italiana di S. STEVE, Torino, 1957.

[18] LINTNER J. - *The Distribution of Incomes of Corporations Among Dividends, Retained Earnings and Taxes*, « Papers and Proceedings of the American Economic Association », n. 42, 1956.

[19] LINTNER J. - *Dividends, Earnings, Leverage, Stock Prices and the Supply of Capital to Corporations*, « Review of Economics and Statistics », Agosto 1962.

[20] LINTNER J. - *The Cost of Capital and Optimal Financing of Corporate Growth*, « Journal of Finance », Maggio 1963.

[21] LINTNER J. - *Optimal Dividends and Growth Under Uncertainty*, « Quarterly Journal of Economics », Febbraio 1964.

[22] MARRIS R. - *A Model of the Managerial Enterprise*, « Quarterly Journal of Economics », Maggio 1963.

[23] MARRIS R. - *The Economic Theory of « Managerial » Capitalism*, Londra, 1964.

[24] MARRIS R. - *An Introduction to Theories of Corporation Growth*, in [27].

[25] MARRIS R. - *The Modern Corporation and Economic Theory*, in [27].

[26] MARRIS R. - *Why Economics Needs a Theory of the Firm*, « The Economic Journal », Marzo 1972 (supplemento in onore di E.A.G. Robinson).

[27] MARRIS R. - WOOD A. (a cura di) - *The Corporate Economy*, Londra, 1971. Saggi di K. J. ARROW, W. J. BAUMOL, R. M. SOLOW, S. LOMBARDINI, R. MARRIS, A. WOOD, O. E. WILLIAMSON, G. C. ARCHIBALD, J. L. EATWELL, J. LINTNER, G. ZANETTI e E. FILIPPI.

[28] MODIGLIANI F. - MILLER M. A. - *The Cost of Capital, Corporation Finance and the Theory of Investment*, « American Economic Review », Giugno 1958.

[29] MODIGLIANI F. - MILLER M. A. - *Dividend Policy, Growth and the Valuation of Shares*, « Journal of Business », Ottobre 1961.

[30] ROBINSON J. - *Economic Heresies*, Londra, 1971.

[31] SALVATI M. - *Una critica alle teorie dell'impresa*, Roma, 1967.

[32] SCHANZ G. - *Der Einkommenbegriff und die Einkommensteuergesetze*, « Finanz Archiv », 1896.

[33] SIMONS H. C. - *Personal Income Taxation*, Chicago, 1938.

[34] SINGH A. - WITTINGTON G. - *Growth, Profitability and Valuation*, Cambridge, 1968.

[35] SOLOW R. M. - *Some Implications of Alternative Criteria for the Firm*, in [27].

[36] STEVE S. - *Lezioni di Scienza delle finanze*, VI ed., Padova, 1972.

[37] TEW B. - *Self Financing*, in [38].

[38] TEW B. - HENDERSON R. F. (a cura di) - *Studies in Company Finance*, Cambridge, 1959.

[39] WILLIAMS J. B. - *The Theory of Investment Value*, Cambridge, Mass., 1938.

[40] WILLIAMSON J. H. - *Growth, Sales and Profit Maximization*, « Economica », Febbraio 1966.

[41] WOOD A. - *Economic Analysis of the Corporate Economy: A Survey and Critique*, in [27].

RACCOLTE DI DATI STATISTICI

a) *Gran Bretagna*

[42] BOARD OF TRADE - *Board of Trade Journal*, 4 Novembre 1966.

[43] CENTRAL STATISTICAL OFFICE - *Economic Trends*, Aprile 1962.

[44] CENTRAL STATISTICAL OFFICE - *Economic Trends*, Novembre 1965.

[45] CENTRAL STATISTICAL OFFICE - *Statistical Abstract 1970*.

[46] DEPARTMENT OF TRADE AND INDUSTRY - *Business Monitor M3: Company Finance*, 1970.

[47] MINISTRY OF LABOUR - *Statistics of Incomes, Prices, Employment and Production*, Marzo 1967.

[48] NATIONAL INSTITUTE FOR ECONOMIC AND SOCIAL RESEARCH - *Company Income and Finance*, 1949-1953, Londra, 1956.

b) *Stati Uniti*

[49] DEPARTMENT OF COMMERCE - *Survey of Current Business*, Novembre 1969.

[50] DEPARTMENT OF COMMERCE - *Survey of Current Business*, Maggio 1970.

[51] SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION - *Cost of Flotation of Corporate Securities, 1951-55*, Washington, 1957.

L'ESECUZIONE DELLE SENTENZE DI CONDANNA AL PAGAMENTO DI UNA SOMMA DI DENARO NEL QUADRO DELLA GESTIONE FINANZIARIA DELLO STATO

SOMMARIO: 1. La problematica e le soluzioni giurisprudenziali. — 2. Le soluzioni prospettate dalla dottrina ed il recente indirizzo della giurisprudenza amministrativa. — 3. Precisazione della problematica: cenni sull'interpretazione dell'art. 4 della legge abolitiva del contenzioso amministrativo. — 4. Il regime del denaro contenuto nelle casse dello Stato. — 5. Efficacia giuridico-precettiva del bilancio: costituzione di un patrimonio separato o di destinazione. — 6. Natura degli atti della procedura di erogazione della spesa. — 8. Implicazioni sui mezzi processuali idonei a soddisfare le pretese creditorie.

1. Risulta ormai sufficientemente consolidato l'indirizzo della giurisprudenza amministrativa che riconosce l'ammissibilità della proposizione del giudizio di ottemperanza, per l'attuazione delle sentenze di condanna dell'ente pubblico al pagamento di una somma di denaro (1). Tale avviso interpretativo è considerato però ancora, nella

---

(1) Cfr., di recente, Cons. giust. sic. 7 maggio 1975, n. 140, in *Il Cons. Stato*, 1975, I, 661; l'indirizzo cennato ha però rinvenuto la sua più compiuta espressione nella sentenza dell'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato 8 marzo 1973, n. 1, di cui si riporta qui di seguito l'interessante massima: « La esigenza di completamento della tutela giurisdizionale in fase esecutiva dopo la sentenza dell'Autorità giudiziaria ordinaria si riscontra sia in relazione alla fase c.d. provvedimentale, nella quale devono essere posti in essere tutti gli atti, anche autoritativi, necessari ad eliminare dal mondo giuridico atti riconosciuti illegittimi dal giudice dei diritti o a creare situazioni giuridiche nuove per ottemperare al giudicato, sia in relazione alla fase più strettamente adempitiva di preesistenti obblighi riconosciuti dal giudice, nella quale sia cioè necessario porre in essere operazioni materiali o atti giuridici di più stretta esecuzione della sentenza; pertanto, poiché presupposto del giudizio *ex* art. 27 n. 4 t.u. 26 giugno 1924 n. 1054 (che risponde in entrambe le ipotesi alla medesima finalità, che è sostanzialmente quella di assicurare una pronta ed efficace tutela del cittadino nei confronti della P.A., in fase di adempimento del giudicato tanto ordinario quanto amministrativo) è l'inerzia o il rifiuto dell'Amministrazione di provvedere, tale rimedio è ammissibile anche in relazione alle sentenze, passate in giudicato, di condanna dell'Amministrazione al pagamento di somme di denaro da parte del giudice ordinario.

Rispetto alle sentenze, passate in giudicato, di condanna dell'Amministrazione al pagamento di somme di denaro da parte del giudice ordinario, il soggetto interessato può scegliere tra l'esecuzione forzata ordinaria, secondo le norme del codice di rito, e l'esecuzione in sede amministrativa con il ricorso *ex* art. 27 n. 4 t.u. 26 giugno 1924, n. 1054, giacché i due rimedi non sono alter-

comune opinione, più come un espediente equitativo — inteso a fornire al creditore uno strumento efficace per il soddisfacimento delle proprie pretese — che non come la logica implicazione processuale di una rigorosa ricostruzione dell'istituto dell'erogazione della spesa pubblica. Esso, induce, dunque, l'interprete a qualche nota di commento e, quindi, ad una presa di posizione di fronte alla cennata soluzione giurisprudenziale « nuova », di un problema giuridico peraltro antico, ma reso sempre attuale dal reiterarsi dei casi di clamorose inadempienze civili della Pubblica Amministrazione.

In effetti è agevole constatare come troppo di sovente lo Stato ed altri enti pubblici non onorano con pagamenti tempestivi gli impegni assunti e talvolta, si lamenta, non pagano affatto. Si è così diffusa l'opinione che la Pubblica Amministrazione sia una pessima debitrice e si è parlato da tempo, con evidente accento polemico, della opportunità di far dichiarare il fallimento dello Stato o, quanto meno, di promuovere l'azione diretta a porlo in amministrazione controllata (2).

Ancor oggi queste considerazioni ironiche non appaiono del tutto fuori posto, soprattutto se si tiene conto della macchinosità dell'apparato burocratico nella fase di erogazione della spesa e dell'attuale situazione deficitaria dei nostri enti pubblici più importanti. Ma se queste sono talune delle cause più prossime delle inadempienze contrattuali ed extracontrattuali degli enti publici — e su questi argomenti si è sviluppata da tempo l'indagine dei cultori della scienza

---

nativi, nel senso che l'uno esclude l'altro, ma sono tra loro concorrenti, nel senso che l'uno si aggiunge all'altro ed entrambi possono essere esperiti, anche contestualmente, perché la pretesa creditoria trovi puntuale adempimento in via coattiva.

Al fine dell'adempimento dell'obbligo della P.A. di eseguire le sentenze recanti condanna dell'Amministrazione al pagamento di somme, l'attività del giudice adito ai sensi dell'art. 27 n. 4 t.u. 26 giugno 1924, n. 1054 viene ad incidere di regola nella fase di c.d. « procedimentalizzazione dell'erogazione della spesa », vale a dire nella fase in cui l'Amministrazione è tenuta ad adottare una serie di atti diretti allo scopo di dare concreto adempimento, con l'emanazione del mandato di pagamento, all'obbligazione pecuniaria; pertanto, in relazione a tale tipo di attività, è da ritenere che, di regola, sia necessaria l'assegnazione di un termine all'Amministrazione inadempiente perché provveda, con contestuale nomina di un commissario *ad acta*, il quale, scaduto inutilmente detto termine, ponga in essere, in un ulteriore termine fissato dal giudice, tutti quegli adempimenti contabili, anche relativi al reperimento dei fondi occorrenti per la corresponsione delle somme, sulla base di modalità concrete stabilite dal giudice nella decisione emessa ai sensi della richiamata norma, copia della quale — a cura della segreteria dell'organo giudicante — dovrà esser comunicata al soggetto cui sono conferite le funzioni di commissario *ad acta* ».

(2) Si leggano le note redazionali de *La amm. ital.*, 1952, 560 e commento di uno scritto dell'on. Merzagora.

dell'amministrazione —, ciò che più ha animato il dibattito giuridico è stata la constatazione della carenza di mezzi processuali idonei a realizzare, anche forzatamente, i crediti dei cittadini nei confronti dell'ente pubblico.

Invero, pur non essendo mancati validi contributi della dottrina intesi a superare tale (pretesa) incongruenza del sistema — e su questo punto si tornerà tra breve —, di fatto però il creditore, munito di sentenza di condanna esecutiva, ha sempre visto subordinato il soddisfacimento delle proprie pretese all'adempimento spontaneo — ancorché sollecitato — della Pubblica Amministrazione. E, infatti, la giurisprudenza ordinaria, se pur talvolta ha ammesso (soprattutto con pronuncie dei giudici di merito (3)) l'esperibilità di azioni esecutive nei confronti della Pubblica Amministrazione — e, dunque, l'espropriazione forzata del denaro dello Stato e degli altri enti pubblici —, nelle enunciazioni di principio del Supremo Collegio ha ritenuto pignorabili (in linea teorica) soltanto il denaro e i crediti di natura privatistica (4); ma anche di questi cespiti ha escluso l'espropriazione tutte le volte (cioè praticamente sempre) siano stati iscritti nella parte attiva del bilancio (5).

Giusta siffatto indirizzo costante della Corte di Cassazione rimane sottratta all'azione esecutiva del creditore la parte più rilevante e più facilmente aggredibile del patrimonio dell'ente pubblico, se si considera da un lato che i beni demaniali e patrimoniali indisponibili sono certamente non pignorabili — o, forse più esattamente, non espropriabili (6) — e dall'altro che il residuo patrimonio disponibile, se da questo si esclude il denaro, risulta difficilmente accertabile e, comunque, per lo più privo di valore commerciale (7).

Sia o meno fondato, certo è che il cennato indirizzo giurisprudenziale sembra frustrare del tutto le legittime pretese creditorie del cittadino nei confronti dell'ente pubblico, in palese contrasto con tutti gli articoli costituzionali che sanciscono — senza condiziona-

---

(3) Cfr. Trib. Messina, 17 novembre 1949, in *Rass. Avv. Stato*, 1950, 82; Trib. Potenza, 16 giugno 1951, in *Foro it.*, 1952, I, 1485.

(4) Così Cass., Sez. III, 3 gennaio 1967, n. 1, in *Foro amm.*, 1967, I, 271, in motivazione.

(5) Cfr. Cass., Sez. III, 3 gennaio 1967, n. 1, cit.; Cass., 20 marzo 1952, n. 755, in *Giur. Compl. Cass. civ.*, 1952, 23 con nota di Aliotta. Cfr. anche Cass., Sez. Un., 2 luglio 1969, n. 2428, *ivi*, 1969, I, 2130 in motivazione.

(6) Così La China, *L'esecuzione forzata e le disposizioni generali del codice di procedura civile*, Milano 1970, p. 143 e ss.

(7) Si pensi, ad esempio, ai costoni e alle cime di montagna. Cfr. per analoghe considerazioni, Nigro, *L'esecuzione delle sentenze di condanna della Pubblica Amministrazione*, in *Foro amm.*, 1965, p. 67.

menti di sorta — la pienezza della tutela giudiziaria anche nei confronti dello Stato. Non può pertanto stupire che in siffatto contesto ricostruttivo sia stata persino sollevata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 826 al 3, 828 cod. civ., 514 n. 5 c.p.c. e 4 l. 20 marzo 1865 n. 2248 All. *E*, nella parte in cui vietano (o sembrano vietare) la pignorabilità del denaro e dei crediti di natura extrafiscale dello Stato, in riferimento agli artt. 3, 24, 28 e 113 della Costituzione (8). Purtroppo l'auspicato chiarimento della Corte Costituzionale — organo questo tanto più qualificato a pronunciarsi in siffatta materia, in quanto giudice anche dei conflitti fra i Poteri dello Stato — non si è avuto (9) e così il problema delle sentenze di condanna della Pubblica Amministrazione è rimasto allo stato *quo ante*, fino al sopraggiungere e al solidificarsi dell'indirizzo giurisprudenziale innovatore del Consiglio di Stato, di cui si è già fatto un primo cenno.

2. Come si è accennato, il problema dell'esecuzione della sentenza di condanna dell'ente pubblico al pagamento di una somma di denaro è stato a lungo dibattuto dalla dottrina, una volta tramontata del tutto la tesi più radicale — cara alla Dottrina francese —, che escludeva *a priori* l'esecuzione coattiva nei confronti della Pubblica Amministrazione e che fondava le sue premesse sulla considerazione che lo Stato non può usare la forza contro se stesso. Le soluzioni che sono state di volta in volta adottate dai vari Autori coprono, si può dire, tutte le ipotesi astrattamente configurabili, in quanto che oscillano tra i due estremi rappresentati dall'opinione di chi ritiene il denaro contenuto nelle casse dello Stato in tutto e per tutto suscettibile di normale esecuzione forzata in sede giudiziaria e l'opposta tesi di chi rimette l'esecuzione della sentenza di condanna all'insostituibile adempimento volontario della stessa Amministrazione. Non stupirà, peraltro, rilevare che le riferite tesi interpretative sono sostenute l'una prevalentemente dai cultori del diritto processuale civile (10), l'altra

---

(8) Pret. Roma, ordinanza, 5 dicembre 1970, in *Foro amm.*, 1971, I, I, 96 e ss.

(9) Corte cost., ord., 30 aprile 1973, n. 53, in *Giur. cost.*, 1973, 454.

(10) La China, *L'esecuzione forzata*, cit., p. 151 e ss.; Montesano, *Processo civile e pubblica amministrazione*, Napoli, 1960, p. 127 e ss.; Id., *Condanna pecuniaria ed espropriazione forzata contro la pubblica amministrazione*, Milano, 1970, in *Atti del XIV Convegno di scienza dell'Amministrazione*, p. 47 e ss.; Klitsche de la Grange, *La giurisdizione ordinaria nei confronti delle pubbliche amministrazioni*, Padova, 1961, p. 263 e ss.; Andrioli, *Commento al cod. proc. civ.*, III, Napoli, 1957, p. 133 e ss.

dai cultori di contabilità dello Stato (11): appare ovvio da questa constatazione che si è di volta in volta inteso attribuire valore preminente ai principi ritenuti fondamentali e non derogabili delle singole discipline.

Non sono mancate, come si diceva, le tesi intermedie, prospettate da tutti quegli Autori che riconoscono solo parzialmente la fondatezza dell'una o dell'altra interpretazione. Così, si è sostenuto che l'esecuzione forzata sul denaro pubblico è ammissibile solo se nel bilancio dell'ente vi sia un capitolo destinato al pagamento delle spese dovute per le sentenze giudiziarie (12); e, ancora, che l'esecuzione in parola sarebbe ammissibile solo nel caso che vi fosse capienza nell'apposito capitolo di bilancio, al quale il debito è riferibile per ragione di materia (13); o, infine, che l'esecuzione sarebbe consentita solo nel caso in cui sussistano appositi fondi di riserva, i quali, essendo destinati a far fronte alle spese non previste ma tuttavia obbligatorie, ben si adattano al caso di condanna al pagamento di una somma di denaro (14).

Si distaccano alquanto dalle linee interpretative fin qui esposte solo quegli Autori che, riconoscendo alla procedura di erogazione del denaro pubblico taluni momenti provvedimentali, hanno prospettato l'ammissibilità del ricorso al giudice amministrativo (anche in sede di ottemperanza), contro l'inerzia della Pubblica Amministrazione condannata al pagamento di una somma di denaro (15). L'orientamento da ultimo riferito è risalente nel tempo quanto ad enunciazione; esso tuttavia non ha trovato molto seguito e si sarebbe potuto definire superato, se non avesse rinvenuto ora parziale accoglimento nel nuovo indirizzo della giurisprudenza amministrativa, sul quale è tempo di operare talune considerazioni di commento. Quest'ultimo indirizzo, infatti, fa sorgere all'interprete gravi perplessità, sia sotto

---

(11) Bennati, *Manuale di contabilità dello Stato*, 1970, p. 324 e ss.; Bentivenga, *Elementi di contabilità pubblica*, I, Milano, 1975, p. 350 e ss.; Di Renzo, *Istituzioni di contabilità di Stato*, Roma, 1969, p. 162 e ss.; così, però, anche Giannini, *La giustizia amministrativa*, Roma, 1959, p. 164.

(12) Così Virga, *La tutela giurisdizionale nei confronti della pubblica amministrazione*, Milano, 1976, p. 154.

(13) Cfr. Trib. S. Maria Capua Vetere, 25 settembre 1957, in *Temi nap.*, 1958, I, 309 e ss.

(14) Così, ancora, Zanobini, *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 1958, II, p. 178.

(15) Così Sandulli, *La posizione dei creditori pecuniari dello Stato*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1952, 560 e ss.; Fragola, *L'esecuzione forzata sul denaro dello Stato attraverso il ricorso ai sensi dell'art. 27 n. 4 t.u. sul Consiglio di Stato*, in *Foro it.*, 1952, I, 1486.

un profilo di ordine sostanziale, in quanto postula — secondo l'insegnamento tradizionale relativo alla discriminazione delle giurisdizioni e al concetto stesso di ottemperanza (16) — la titolarità in capo al creditore della posizione di interesse legittimo (17); sia sotto un profilo prettamente processuale, in quanto che il collegamento tra il giudicato civile ed il ricorso di ottemperanza si prospetta in questo caso con connotati alquanto diversi da quelli tradizionali: secondo lo schema consueto, com'è noto, il giudizio di ottemperanza può essere introdotto soltanto a seguito di sentenza fondata su una cognizione incidentale dell'atto amministrativo; ma tale schema di collegamento nel caso di specie non ricorre (18).

Il secondo aspetto della problematica — sul quale già si sono registrati chiarimenti e prese di posizione della dottrina (19) — lo si traslascia per il momento, anche perché è concettualmente dipendente dal quesito prospettato per primo e che presenta un rilievo assorbente. È d'uopo, dunque, riproporlo: può il creditore munito — si noti bene — di sentenza esecutiva di condanna nei confronti della Pubblica Amministrazione essere considerato titolare della posizione di interesse legittimo (o non piuttosto di diritto soggettivo (20)) al pagamento di una somma di denaro?

Al quesito, infatti, non ci si può sottrarre se si ritiene di dover escludere e che in sede di ottemperanza il giudice amministrativo sia titolare di una competenza esclusiva e che il relativo ricorso sia

---

(16) Si vegga, per tutti, VILLATA, *L'esecuzione delle decisioni del Consiglio di Stato*, Milano, 1971, p. 244.

(17) Siffatta perplessità è ben presente al Cons. Stato, ord. 28 marzo 1972, n. 243, in *Il Cons. Stato*, 1972, I, 371. Si vegga sul punto anche GESSA, *L'esecuzione del giudicato e la sua più recente problematica*, in *Il Cons. Stato*, 1971, II, 1140.

(18) Su questo aspetto problematico della questione cfr. Cons. Stato, *ord cit.*, *loc. cit.*, p. 373 e 377. Si vegga, ancora, GESSA, *op. cit.*, p. 1139.

(19) In senso critico, BENTIVENGA, *Elementi*, cit., p. 677 e ss.; A ROMANO, *Giurisdizione amministrativa e limiti della giurisdizione ordinaria*, Milano, 1975, p. 294 e ss.; MORELLI, *Momento esecutivo della tutela dei creditori e rimedio del giudizio di ottemperanza. Limiti di una prospettiva*, in *Giust. civ.*, 1974, II, 40 e ss. In senso favorevole, BORSELLI, *Sulla condanna al pagamento di somme*, in *Nuova Rass.*, 1974, 2300; BEDOGNI, *Problema in tema di esecuzione del giudicato contro la pubblica amministrazione*, in *Il Cons. Stato*, 1974, II, 724; cfr., anche, ERULI, *Il giudizio di ottemperanza alle sentenze di condanna della pubblica amministrazione*, in *Il Cons. Stato*, 1974, II, 436 e ss.

(20) Anche la giurisprudenza incline a qualificare di interesse legittimo la posizione del creditore di fronte all'emissione del mandato di pagamento, ne riconosce invece la consistenza del diritto soggettivo, nel caso in cui sia intervenuta una sentenza che abbia accertato come certo, liquido ed esigibile il relativo credito. Così, sembra, Cass., Sez. I, 12 marzo 1974, n. 652, in *Giust. civ.*, Mass., 1974, 308, che ammette in tal caso il maturarsi degli interessi moratori.

proponibile soltanto in base alla particolarità del *petitum* (un provvedimento che sostituisce l'inerzia *contra legem* dell'Amministrazione), indipendentemente dalla *causa petendi.*

È opportuno però rilevare che sul primo punto la menzionata giurisprudenza amministrativa appare sufficientemente univoca; e, infatti, coll'affermare la concorrenza (e non l'alternatività) dell'esecuzione forzata col giudizio di ottemperanza esclude implicitamente la sussistenza di una competenza esclusiva. Ma proprio il riconoscimento dell'ammissibilità del concorso degli strumenti di esecuzione della sentenza di condanna fa insorgere il dubbio — se non rettamente inteso — che tale insegnamento abbia riproposto il principio della c.d. doppia tutela, per il quale, com'è noto, la posizione di diritto soggettivo sarebbe prospettabile come interesse legittimo, quando ragioni di opportunità del ricorrente lo richiedano (21).

3. Le considerazioni che precedono inducono dunque a rimeditare l'annosa questione relativa alla posizione giuridica dei creditori pecuniari dello Stato, nel caso di inadempimento di quest'ultimo e nel quadro della gestione finanziaria dell'Ente. È ovvio, d'altra parte, che le conclusioni cui si perverrà saranno facilmente applicabili a tutte le Pubbliche Amministrazioni aventi un regime giuridico-contabile analogo a quello dello Stato.

La soluzione della problematica implica una non agevole opera di coordinamento tra la disciplina di diritto comune — relativa all'adempimento delle obbligazioni, al sistema delle garanzie e ai mezzi processuali idonei ad ottenere il soddisfacimento concreto delle pretese creditorie — e la normativa di contabilità dello Stato, che sotto molteplici profili si presenta difficilmente compatibile con la prima (22). La difficoltà del cennato coordinamento appare complicata dalla circostanza che risulta ancora dubbio, nel comune pensiero giuridico, se i singoli istituti, dalla cennata normativa posti a garanzia della corretta gestione finanziaria dell'ente pubblico esplichino efficacia esterna (nel qual caso si verifica una ovvia sovrapposizione

---

(21) Perplessità tenuta presente dal Cons. Stato nell'ordinanza di rimessione alla Adunanza Plenaria, già citata, p. 378. Cfr. sul punto FIGLIOLI, *Doppia tutela: azione esecutiva e giudizio di ottemperanza a favore del creditore della pubblica amministrazione*, in *Giur. it.*, 1974, III, I, 51 e ss.

(22) Cfr. sul punto SCARCELLA, *Ancora sulla posizione dei creditori pecuniari della pubblica amministrazione*, in *Giur. it.*, 1957, I, I, 286 e ss., in particolare, 289.

delle discipline) o meramente interna alla organizzazione amministrativa.

In particolare, dunque, l'indagine che segue deve tendere a chiarire questo ultimo aspetto problematico della questione, affrontando lo specifico quesito dell'ambito di efficacia dell'atto di bilancio dell'ente pubblico, nonché della natura degli atti in cui si articola la procedura di erogazione della spesa. E, invero, dal riconoscimento della sussistenza o meno di momenti provvedimentali nella cennata procedura dipende altresì la qualificazione della posizione dei creditori dell'ente pubblico, nonché l'ambito dei poteri del Giudice ordinario in sede di esecuzione forzata. Com'è noto, infatti, risulta ormai sufficientemente precisata la portata precettiva dell'art. 4 al. 2 della legge abolitiva del contenzioso amministrativo, relativo ai limiti che incontra il giudice ordinario, sia in sede di cognizione che di esecuzione: il divieto di « revoca » o di « modifica » dell'atto amministrativo si riferisce, secondo il costante insegnamento della dottrina e della giurisprudenza (23), solamente agli atti provvedimentali e non anche ai meri atti strumentali, esecutivi, ecc. della Pubblica Amministrazione, né a quelli che vengono disciplinati dal diritto privato (24). È noto, altresì, che l'ambito di tale divieto viene pacificamente esteso, con agevole deduzione logica, anche ad ogni attività giudiziaria che si ponga come sostitutiva del provvedimento amministrativo (25).

Ora, appare pertinente qui ricordare che, proprio in omaggio ai principi suenunciati, è stata esclusa l'esecuzione forzata dei beni patrimoniali indisponibili (26): sottrarre i beni dell'Amministrazione equivale, si dice, a modificare o revocare l'atto amministrativo di destinazione. Viceversa, nonostante la descritta estensione dei limiti dei poteri del giudice ordinario nei confronti della Pubblica Amministrazione, è sempre stato ammesso il pignoramento e l'espropriazione dei beni del patrimonio disponibile dell'ente pubblico (27): e

---

(23) Cfr. Nigro, *L'esecuzione delle sentenze di condanna*, cit., p. 60 e ss.; Montesano, *Processo civ.*, cit., p. 41. In giuirsprudenza, cfr. Cons. Stato, 28 marzo 1972, n. 243, ordinanza, citata.

(24) Così Montesano, *Processo civile*, cit., p. 42.

(25) E resta così anche esclusa la possibilità del giudice ordinario di condannare l'Amministrazione all'emanazione di un atto amministrativo, che è un « fare per eccellenza infungibile »: Nigro, *L'esecuzione*, cit., p. 60.

(26) Così Giannini, *La giustizia*, cit., p. 162 e ss.; Virga, *La tutela giurisdizionale nei confronti della pubblica amministrazione*, Milano, 1966, p. 138.

(27) Opinione pacifica. Si vegga, per tutti, Sandulli, *Manuale di dirito amministrativo*, Napoli, 1974, p. 895.

ciò, anche se per disporre di tali beni l'ente proprietario debba normalmente pronunciare deliberazioni (sottoposte a controlli esterni), che sono certamente da qualificare come provedimenti amministrativi. Ma, come si è fondatamente osservato (28), nel caso di espropriazione forzata di tali beni il giudice ordinario non si sostituisce all'Amministrazione nell'esercizio dell'attività provvedimentale (che è prevista dalla legge per il caso normale di alienazione volontaria del bene), sibbene ne prescinde puramente e semplicemente, essendo il trasferimento coattivo subíto e non disposto dall'ente. L'espropriazione dei beni in questione è dunque pienamente ammissibile, perché al di là della procedura amministrativa prevista per il trasferimento volontario del bene, quest'ultimo non risulta in sé e per sé soggetto ad un regime giuridico speciale, che, coinvolgendo l'esercizio di potestà pubbliche, precluda altresì ogni interferenza o immissione dell'Autorità giudiziaria ordinaria.

Emerge, dunque, dagli orientamenti dottrinari e giurisprudenziali da ultimo richiamati il rilievo che riveste — ai fini dell'esecuzione forzata — l'inquadramento di un bene dell'ente pubblico nell'ambito del patrimonio disponibile o indisponibile. Il che induce ad arricchire l'indagine già prospettata e ad affrontare subito l'ulteriore controversa questione del regime giuridico del denaro contenuto nelle casse dello Stato.

4. L'art. 8 del Regolamento 23 maggio 1924 n. 827 per la contabilità generale dello Stato include tra i beni facenti parte del patrimonio dell'Ente il denaro. Si tratta ovviamente di un bene del tutto particolare rispetto alle altre componenti patrimoniali dell'ente pubblico; particolare perché, com'è di ogni evidenza, non rappresenta di per sé una fonte di utilità per qualsivoglia interesse (pubblico o privato) di chi ne sia proprietario, ma è una cosa assolutamente strumentale, utile solo all'acquisto di altri beni, a loro volta idonei al soddisfacimento di interessi e bisogni della vita (29).

Data siffatta peculiarità, il denaro di proprietà dell'ente pubblico si presta con difficoltà ad essere inquadrato in una delle consuete categorie, nelle quali si articola la classificazione dei beni appartenenti

---

(28) Così La China, *L'esecuzione forzata*, cit., p. 150 e ss.

(29) Così Zanobini, *Corso*, cit., vol. I, afferma a p. 167 che « mentre riguardo agli altri beni la decisiva importanza il valore di uso e quindi il rapporto giuridico di proprietà, per il denaro assume interesse preminente il valore di scambio, e, quindi, i momenti dell'acquisto e dell'erogazione ».

alla Pubblica Amministrazione. La dottrina, che ha affrontato siffatto problema qualificatorio, è divisa in varie posizioni interpretative, in base alle quali ora il denaro viene inquadrato nell'ambito dei beni patrimoniali indisponibili (30), ora viceversa nell'ambito del patrimonio disponibile (31), ora infine vien considerato un bene *sui generis* (32), che sfugge alla nota tripartizione dei beni pubblici.

È possibile riconoscere a tutte le enunciate interpretazioni un fondo di verità — come si vedrà —, che tuttavia non può esimere dalla critica circa l'incompiutezza delle singole qualificazioni. Così, l'affermazione che il denaro sia un bene *sui generis*, da un lato coglie la già evidenziata caratterizzazione intrinseca di tale bene, ma dall'altro nulla dice sul regime particolare, né sui caratteri differenziatori rispetto al regime dei beni patrimoniali disponibili ed indisponibili.

Per poter essere inquadrato nell'ambito dei beni patrimoniali indisponibili dello Stato, il denaro contenuto nelle casse e nel portafoglio dell'Ente dovrebbe poter essere considerato un bene « destinato ad un pubblico servizio » (art. 826 u.c. cod. civ.). Tale collegamento funzionale è stato talvolta riconosciuto (33). Ma si è in senso contrario giustamente obbiettato che il denaro, per le caratteristiche intrinseche di bene strumentale e del tutto fungibile, non è idoneo a ricevere destinazione alcuna in senso tecnico (34); non è possibile, cioè, ritenere che ad esempio un certo ammontare di cartamoneta possa ricevere un *imprimatur* che lo destini all'uno piuttosto che all'altro pagamento.

Forse si potrebbe individuare una destinazione verso spese determinate per il denaro contenuto in casse speciali (35). Si tratta, tuttavia, di un fenomeno assai circoscritto nell'ambito della gestione contabile statuale, nella quale prevale e, direi, domina il principio

---

(30) GIANNINI, *La giustizia*, cit., p. 164; ALIOTTA, *Circa la possibilità di esecuzione forzata sul denaro appartenente alla pubblica amministrazione*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1952, 24 e ss.

(31) VITTA, *Diritto amministrativo*, I, Torino, 1954, p. 289; VITTORIA, *Sulla possibilità di assoggettare ad esecuzione forzata il denaro dell'Amministrazione*, in *Giust. civ.*, 1962, I, 1371 e ss.

(32) Così CASSARINO, *La destinazione dei beni degli enti pubblici*, Milano, 1962, p. 53 e ss., e, sembra, FALZONE, *I beni del patrimonio indisponibile*, Milano, 1957, p. 75 e ss.

(33) Cfr. App. Genova, 5 febbraio 1962, in *Giust. civ.*, 1962, I, 1371.

(34) Così NIGRO, *L'esecuzione*, cit., p. 67 e VITTORIA, *Sulla possibilità di assoggettare*, cit., p. 1375.

(35) In tal senso, pare, ZANOBINI, *Corso*, II, cit., p. 178. *Contra*, MONTESANO, *Condanna pecuniaria*, cit., p. 74, che adduce la efficacia meramente interna di siffatta destinazione.

dell'unità di cassa. Ma anche a voler riconoscere tale vincolo di destinazione, non pare possibile ritenere che esso sia funzionalizzato ad un « pubblico servizio ». Nonostante l'ampia accezione che tale espressione riveste, secondo la più corretta interpretazione dell'u.c. dell'art. 826 c. c. (36), non è possibile davvero ritenere che essa ricomprenda ogni pagamento che l'ente pubblico è tenuto a sostenere e che il denaro consente di realizzare. Il denaro può tuttalpiù, procurare beni che saranno a loro volta destinati ad un pubblico servizio; ma non è esso stesso idoneo a realizzarlo (37).

Da tutte le considerazioni che precedono risulta ovvia la conclusione che il denaro non può, in quanto tale, essere inquadrato se non nella categoria residuale dei beni patrimoniali disponibili. E, infatti, fino a quando si rimane nell'ottica della mera qualificazione del bene in sé considerato, non è possibile trarre argomento alcuno per una qualche differenziazione del regime di diritto comune.

A conclusioni diverse si perviene probabilmente se si considera invece — come appare corretto e necessario — il denaro nell'ambito della gestione finanziaria dello Stato. L'attenzione si deve dunque spostare sulla struttura di tale gestione, al fine di accertare se sussistano istituti idonei a modificare, rispetto ai principi di diritto comune, la posizione di chi vanti riconosciute pretese patrimoniali nei confronti dell'Ente pubblico.

5. Si può innanzitutto o con facile constatazione affermare che l'attività, in cui si articola la gestione finanziaria dello Stato, è un'attività funzionalizzata; nel senso, cioè, che tutti i momenti salienti in cui essa si svolge risultano giuridicamente rilevanti, in base ad una dettagliata disciplina normativa, che tende soprattutto a consentire il controllo sull'attività del Governo e degli organi esecutivi (38). Com'è noto, infatti, la funzionalizzazione della c.d. attività privata della Pubblica Amministrazione — e, cioè, di quella attività con cui le Amministrazioni provvedono a se stesse e nell'ambito della quale certamente rientra la gestione finanziaria (39) — rappresenta un tratto costante degli ordinamenti contemporanei e comporta il conferimento di rilevanza giuridica ad atti e fatti che nel campo civilistico di solito non ne hanno.

---

(36) Sul punto, FALZONE, *I beni del patrimonio indisponibile*, cit., p. 71 e ss.
(37) In tal senso, MONTESANO, *Processo civile*, cit., p. 131.
(38) Cfr. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1970, p. 438 e ss.
(39) Cfr. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit., p. 445 e ss.

Le considerazioni che precedono non consentono tuttavia di ricavare ancora alcun contributo ricostruttivo ai fini della ricerca propostaci, in quanto che l'attività organizzatoria, ancorché funzionalizzata, non si esprime necessariamente attraverso atti operanti all'esterno dell'Apparato amministrativo, ma anzi assai spesso si esaurisce al suo interno (40). Anche per il bilancio di previsione, che rappresenta certo il fulcro di tutta la gestione finanziaria dell'ente pubblico, è dubbio se si possa riconoscere efficacia precettiva intersubbiettiva ai vincoli giuridici, che tale atto certamente impone (41).

Siamo così pervenuti ad un punto focale dell'intera problematica. Il quesito che interessa particolarmente in questa sede è quello di accertare se sussista o meno un vincolo di destinazione, collegante funzionalmente le entrate iscritte in bilancio alle relative spese, e se tale vincolo abbia o meno efficacia *erga omnes*.

La risposta è unanimemente affermativa sul primo punto, ma le opinioni sono divise sul secondo quesito prospettato. La più parte della dottrina e giurisprudenza riconosce al cennato vincolo di destinazione efficacia esterna (42) ed esclude così, nel caso ad esempio di mancato stanziamento in bilancio dei fondi necessari all'adempimento di un dato obbligo pecuniario, la possibilità dell'erogazione di quella spesa per l'esercizio finanziario in corso (43).

Secondo l'opposto avviso ricostruttivo il bilancio rileva all'esterno (nei rapporti intersubbiettivi) come mero prospetto contabile (44), idoneo a portare a conoscenza dei cittadini una pluralità di dati chiarificatori dell'indirizzo politico e di programmazione dell'ente: il vincolo di destinazione che esso pone non esplicherebbe, però, la sua efficacia giuridica anche nei confronti dei consociati, le cui posizioni

---

(40) Cfr. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit., p. 425 e ss., 444.

(41) GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit., p. 395; BENTIVENGA, *Elementi*, cit., p. 214 e ss.

(42) INGROSSO, *Diritto finanziario*, Napoli, 1956, p. 59 e ss.; MORTARA, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, I, Milano, 1ª ed., p. 190 e ss.; BENNATI, *Manuale*, cit., p. 325; BUSCEMA, *Il bilancio*, I, Milano, 1971, p. 243 e ss.; TRIMELONI, *Esecuzione forzata sulle entrate tributarie dei comuni*, in *Dir. e prat. trib.*, 1968, II, p. 105 e ss.; VIRGA, *La tutela*, cit., p. 154; in giurisprudenza, Cass., Sez. Un., 22 novembre 1966, n. 2783, in *Dir. e prat. trib.*, 1968, 105 e ss.; Cass., Sez. III, 3 gennaio 1967, n. 1, cit.; Cass., 20 marzo 1952, n. 755, cit.

(43) Così, SANDULLI, *La posizione*, cit., p. 550; MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1969, p. 650 e ss.; e, sembra, GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit., p. 295 e 416.

(44) CAMMEO, *Commentario delle leggi di giustizia amministrativa*, I, Milano, s.d., p. 1122; MONTESANO, *Processo civile*, cit., p. 130; ID., *Condanna pecuniaria*, cit., p. 74 e *Impignorabilità dei crediti tributari e pignorabilità del pubblico denaro*, in *Riv. dir. fin. e scienza fin.*, 1963, II, 8 e ss.

soggettive creditizie verso lo Stato rimarrebbero disciplinate soltanto dalle norme di diritto comune. Così argomentando è ovvio che il bilancio dello Stato risulta assimilabile agli schemi di previsione di attività economica, che ogni ente privato può darsi, ma che non può certo alterare le relazioni preesistenti tra l'ente stesso ed i terzi, né può essere « opposto » a questi ultimi come limite per i pagamenti eventualmente non previsti all'inizio dell'anno di gestione economica.

Senonché quest'ultimo ordine di idee esembra trascurare la circostanza che il bilancio dello Stato è adottato (non soltanto « approvato », come pur recita l'art. 81 Cost. (45) con legge ordinaria e ciò vale, senza ombra di dubbio, a fornire al bilancio stesso un rilievo giuridico del tutto particolare e a differenziarlo dai meri prospetti contabili dei privati, pur avendone la medesima struttura elementare.

Che, in effetti, il bilancio ponga un preciso vincolo di destinazione tra le entrate e le spese si argomenta agevolmente, a tacer d'altro, dagli artt. 39, 49 al. 6 r.d. 18 novembre 1923, n. 2440 e art. 135 Reg. citato (46). Ma siffatto collegamento, tra la parte attiva e la parte passiva della prevedibile gestione del futuro esercizio finanziario, rappresenta, a ben vedere, un carattere costante di ogni bilancio di previsione; solo che nel caso del bilancio dello Stato assume rilevanza giuridica per l'ovvia autorità dell'atto fonte: trattandosi infatti di legge formale (47), risulta del tutto conseguenziale che la vincolatività che da tale atto promana è destinata ad operare nei confronti di tutti gli appartenenti allo Stato-comunità e non soltanto nell'ambito dell'apparato amministrativo. Ogni diversa interpretazione degraderebbe il bilancio a mero atto interno di organizzazione, ma sarebbe del tutto inconciliabile con la sua veste giuridica e con l'intervento decisorio (non soltanto di controllo) del Potere legislativo.

---

(45) Così, Zaccaria, *Corso di contabilità di Stato*, Roma, 1974, p. 293 e ss.; Giannini, *Diritto amministrativo*, cit., p. 403.

(46) Cfr. Bennati, *Manuale*, cit., p. 326.

(47) Cfr. Sandulli, *Manuale*, cit., p. 670; Mortati, *Istituzioni*, cit., p. 650; Talice, *La legge di bilancio*, Milano, 1969, p. 308 e ss. Quest'ultimo autore afferma espressamente: « la legge formale è efficace nei riguardi di tutti i « soggetti dell'ordinamento giuridico, anche se la legge non ha disposizioni che « li riguardano direttamente; ogni soggetto è sempre tenuto a rispettare le « posizioni, le condizioni, i rapporti costituiti in conformità della legge. Di « fronte a questa precisazione appare evidente che ogni limitazione della legge « di bilancio ai soli organi dello Stato sarebbe frutto di un equivoco: gli organi « dello Stato che devono eseguire il bilancio sono, è vero, destinatari della legge « di bilancio (in quanto incaricati di eseguirla) ma non può mettersi in dubbio « che essa sia efficace nei riguardi di tutti i soggetti « dell'ordinamento... di « fronte ad una legge formale non vi sono terzi » (cfr., pure, S. Romano, *Principi di diritto costituzionale generale*, Milano, 1947, p. 274).

Riconosciuta, dunque, come caratteristica funzione (48) della legge di bilancio l'imposizione del vincolo di destinazione delle entrate alle spese, è tempo di desumerne le implicazioni ricostruttive e le conseguenze in sede di disciplina, che consentano di avviare a soluzione la problematica oggetto di studio. Un inquadramento dogmatico della gestione finanziaria dello Stato, che tenga conto della evidenziata efficacia precettiva intersubbiettiva del bilancio, non pare infatti che sia stato mai operato.

L'intero istituto non può, peraltro, trovare idonea collocazione nell'ambito della teoria dei beni pubblici. E, infatti, la nozione di « bene » accolta dall'art. 810 c.c. (« cose che possono formare oggetto di diritti ») impedisce la ricomprensione in essa dei crediti, che formano la parte attiva del bilancio di previsione. E, così, nonostante che il vincolo di destinazione richiama il connotato tipico della categoria dei beni patrimoniali indisponibili, l'assimilazione con questi ultimi non è operabile, dovendosi escludere — anche per la *sedes materiae* — che il legislatore del codice civile abbia accolto agli artt. 822 e ss. una nozione di « bene » diversa da quella sopra riferita (49).

Ad avviso di chi scrive, la gestione finanziaria dell'ente pubblico è strutturata in modo tale da trovare corretto inquadramento in quell'istituto di teoria generale che viene denominato come patrimonio separato (50) — o « di destinazione » — e che viene solitamente definito come un complesso di rapporti (crediti, beni, ecc.) che in relazione ad una certa destinazione sono costituiti ad unità e tenuti distinti dagli altri rapporti attivi e passivi facenti capo allo stesso titolare (51).

È ovvio, peraltro, che il richiamo a figure dogmatiche prevalentemente elaborate dalla dottrina civilistica non può in questa sede essere operato che con le dovute cautele e precisazioni del caso. Così, innanzitutto, è agevole sottolineare che con riferimento alla gestione finanziaria dello Stato il concetto di « separazione » assume un significato discriminatorio meno pregnante di quanto non accada in diritto civile. E, infatti, in quest'ultimo settore del diritto vale a distinguere le componenti patrimoniali sottoposte a regime speciale, da tutte le rimanenti che soggiacciono alla disciplina del diritto comune. Dato viceversa il particolare regime dei beni pubblici, per lo Stato la diffe-

---

(48) Così, Ingrosso, *Diritto fin.*, cit., p. 59 e ss.
(49) Si vegga, sul punto, Cassarino, *La destinazione*, cit., p. 59 e ss.
(50) Pino, *Il patrimonio separato*, Padova, 1950.
(51) Santoro-Passerelli, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1971, p. 85.

renziazione del patrimonio separato può valere essenzialmente nei confronti dei beni disponibili.

Più rilevante risulta viceversa il cennato inquadramento ai fini della precisazione della disciplina dell'istituto. Com'è noto, il regime del patrimonio separato è caratterizzato — nelle sue linee più generali, che sono le uniche richiamabili in questa sede — dalla imposizione di limitazioni in ordine alla utilizzazione dello stesso da parte del proprietario e in ordine alla garanzia (nel senso di responsabilità patrimoniale) che esso fornisce nei confronti dei terzi (52).

Colando siffatte note ricostruttive nel nostro istituto particolare, è possibile rilevare che il primo ordine di limitazioni è sancito in varie disposizioni della legge e del regolamento di contabilità dello Stato. Si consideri, ad esempio, la statuizione che « i Ministri impegnano e ordinano le spese nei limiti dei fondi assegnati in bilancio » (art. 49 al. 1 l. cont. citata); e, ancora, il dovere della Ragioneria di accertare « la giusta imputazione della spesa al bilancio, nonché l'esistenza del fondo disponibile nel relativo capitolo » (art. 50 al. 2 l. cit.).

Il secondo ordine di limitazioni non è espressamente sancito, ma si desume necessariamente, per motivi di conseguenzialità logica, dai cennati vincoli di utilizzazione, di cui rappresenta per così dire l'inverso della medaglia. E, infatti, entrambi i cennati profili di disciplina appaiono tra di loro indissolubilmente connessi, perché sarebbe inutile la destinazione se, da un lato, non si vietasse al titolare del patrimonio di destinazione di utilizzare la massa separata per soddisfare esigenze diverse da quelle stabilite e, dall'altro, se ogni creditore potesse esecutare qualunque bene indipendentemente dalla causa per la quale il debitore si è obbligato (53). A questo proposito è necessario evidenziare che dal concetto di destinazione di un patrimonio ad un determinato scopo si ricavano due tipi di implicazioni per quel che concerne le garanzie che esso è idoneo a fornire. Da un lato — ed è questo l'aspetto che possiamo definire positivo — esso assume una funzione propria di garanzia e responsabilità in connessione con la destinazione (54); dall'altro — ed è questo il profilo negativo, ma logicamente complementare col primo —, esso è sottratto alla garanzia illimitata verso i creditori (art. 2740 c.c.), la quale comporta, com'è noto,

---

(52) Pino, *op. cit.*, p. 33 e ss.
(53) Così Pino, *op. cit.*, p. 22 e ss.
(54) Cfr. Santoro-Passarelli, *Dottrine generali*, cit., p. 86.

il potere di esecutare i beni del debitore qualunque sia la causa per cui questi abbia contratto l'obbligazione (55).

Ora, c'è da chiedersi se la mera iscrizione in bilancio delle prevedibili entrate dell'ente sia valida ad assoggettare i relativi crediti al regime tipico del patrimonio separato in tema di garanzia. La risposta non può che essere affermativa, date le premesse qui accolte. Ma per stabilire — in assenza di espressa normativa in materia — come tale regime operi nell'ambito della gestione finanziaria dello Stato, è necessario descrivere più dettagliatamente i caratteri del vincolo di destinazione posto dalla legge di bilancio.

Si tratta, è bene sottolinearlo, di una destinazione globale ed indifferenziata delle entrate alle spese (56). La generalità del vincolo — e, cioè, di tutte le componenti patrimoniali che sono vincolate — si desume agevolmente da uno dei caratteri più tipici del nostro bilancio, che ha accolto il principio dalla dottrina francese chiamato della « *non affectation* » (57); in base a tale principio tutte le entrate vanno a costituire un fondo unico per il soddisfacimento delle spese, rimanendo così esclusa l'assegnazione particolare di taluni proventi a spese ed erogazioni speciali (art. 39 al. 1 l. cont. citata).

La genericità della destinazione (58) si desume, poi, dalla circostanza che il bilancio non individua le singole spese, alla cui copertura si provvede attraverso le entrate. Nel senso, cioè, che le obbligazioni che possono legittimamente gravare sul bilancio, non sono — né potrebbero esserlo — specificamente individuate nel loro titolo causale, ma risultano indicate solo con criteri di relazione più o meno elastici. L'unica eccezione è rappresentata dai residui passivi — che riguardano, come è noto, le spese a carico del precedente esercizio e già impegnate, ma non ancora pagate —, nonché dagli impegni già assunti in precedenza, ma gravanti nell'esercizio in corso (art. 49 al. 2, 3, ecc. l. cont. citata) (59). A parte, dunque, le spese riferentesi a tali voci — e per le quali è possibile risalire alle specifiche obbligazioni già assunte —, le rimanenti spese di esercizio non sono ancora che la mera previsione di possibili obbligazioni, che l'ente può assumere a

---

(55) Cfr. Pino, *op. cit.*, p. 22 e ss.

(56) Buscema, *Bilancio dello Stato*, voce in *Enc. dir.*, V, Milano, 1959, p. 410.

(57) Cfr. sul punto Buscema, *Il bilancio*, cit., p. 243.

(58) Cfr. Trimeloni, *Esecuzione forzata*, cit., p. 106 e ss.

(59) Zanobini, *Corso*, IV, cit., p. 451 sottolinea che tra tali impegni, particolare rilievo presentano quelle spese fisse costituite dagli stipendi, assegni e pensioni.

carico del bilancio in determinati campi di attività. Tali campi di attività, peraltro, non sempre sono individuati con precisione: accanto ai capitoli di spesa, infatti, aventi oggetto sufficientemente specificati, il bilancio dello Stato presenta sempre più frequentemente capitoli generici (ad esempio, « spese per i tali uffici » (60)). Se si considera, ancora, che notevoli quantitativi di ricchezza introitabili dall'ente vanno a confluire nei vari fondi di riserva e fondi speciali — che l'Autorità amministrativa può, con ampia discrezionalità, utilizzare per rimpinguare capitoli di spesa già esistenti o per costituirne di nuovi —, si comprende perché il vincolo di destinazione posto dal bilancio non può che essere descritto in termini generici e ricorrendo a criteri di relazione. Così come d'altra parte avviene anche per le altre figure di patrimonio separato (si pensi, ad esempio, alla generica funzione di sostentamento della vita matrimoniale, tipica dell'istituto della dote).

Nel nostro caso, dunque, il cennato vincolo di destinazione collega tutte le entrate alle spese che lo Stato è legittimato a sostenere, secondo i limiti dei capitoli di bilancio e, più in generale, secondo i principi vigenti in materia di gestione finanziaria dell'ente. Come ogni vincolo di destinazione giuridicamente rilevante, esso necessita però ovviamente di idonea specificazione, per poter realizzare appieno la sua funzione (61).

È tempo di trarre dalle considerazioni che precedono le prime conclusioni per quel che riguarda il regime della gestione finanziaria dello Stato nel campo della responsabilità patrimoniale; si può sin da adesso affermare — salvo a ritornare più dettagliatamente sul punto — che il complesso delle entrate rappresenta la garanzia potenziale di tutte quelle spese che lo Stato può, e spesso deve, affrontare nel corso dell'esercizio. E ciò vale a respingere l'interpretazione di chi riconnette al più volte descritto vincolo di destinazione la conseguenza dell'esclusione di ogni azione esecutiva sul denaro contenuto nelle casse dell'Ente (62).

Ma la costruzione qui adottata non consente neppure di aderire all'opposto avviso deduttivo di chi ammette senza limiti tale esecuzione forzata, sulla base della considerazione che, essendo le entrate destinate alle spese, l'espropriazione del denaro realizzerebbe tale

---

(60) Sul punto GIANNINI, *Diritto amm.*, cit., p. 414.
(61) Cfr. CASSARINO, *La destinazione*, cit., p. 31 e ss.
(62) Così MORTARA, *Commentario*, cit., p. 233 e ss.

funzione (63). A causa del carattere generico del vincolo di destinazione, pare infatti necessario trarre la logica implicazione che la garanzia offerta dalle entrate diventi attuale solo allorché la singola obbligazione assunta dallo Stato sia posta legittimamente a carico del bilancio, realizzando così quel vincolo di destinazione specifica, di cui si parlava. Una analoga vicenda si verifica, invero, nell'ambito della procedura fallimentare, ove la massa attiva, pur rappresentando a generica garanzia di tutti i creditori, esplica effettivamente la sua funzione solo nei confronti di quei rapporti che siano ammessi nello stato passivo del fallimento.

6. L'attenzione dell'indagine deve dunque spostarsi sulla procedura di erogazione della spesa, la quale, ai sensi dell'art. 274 Reg. cont. citato, si articola in quattro momenti concettualmente distinti: impegno, liquidazione, mandato e pagamento. Prescindendo da quest'ultimo atto — sulla cui natura giuridica non pare possano sorgere controversie di opinioni (si tratta di un atto assolutamente identico a quello posto in essere da un privato) —, il problema della qualificazione delle altre attività sopra indicate appare di decisiva rilevanza ai fini della individuazione della posizione giuridica dei creditori dell'ente.

Anche su questo particolare aspetto della problematica vi è contrasto di interpretazioni. Da un lato vi è chi ritiene trattarsi di atti amministrativi esterni, di natura sostanzialmente provvedimentale (64); dall'altro la più parte degli interpreti propende per l'opposta tesi che trattasi di atti interni, mera articolazione intra o interorganica, ma comunque non produttiva di effetti nei confronti dei terzi (65).

Ora, per prendere posizione sul punto, è necessario trarre argomento da una nozione sufficientemente chiara e consolidata di atto interno. Sulla base dei pochi contributi dottrinari in argomento, appare possibile individuare i criteri discriminatori dell'attività interna da quella esterna della Pubblica Amministrazione nei seguenti

---

(63) Così Andrioli, *Commentario*, cit., III, p. 133 e ss.

(64) Sandulli, *La posizione dei creditori*, cit.,; Fragola, *L'esecuzione forzata*, cit.,; cfr., pure, Cons. giust. sic., 16 gennaio 1971, n. 2, in *Il Cons. Stato*, 1971, 123 ove si parla di «provvedimenti amministrativi occorrenti per il pagamento del debito».

(65) Giannini, *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964, p. 84 e ss.; Pericu, *Le sovvenzioni come strumento di azione amministrativa*, II, Milano, 1971, p. 238; Zaccaria, *Spese pubbliche*, voce in *Noviss. dig. it.*, XVII, Torino, 1970, p. 1163 e ss. e, in genere, tutti i cultori di contabilità dello Stato.

parametri: *a*) l'attività esterna postula l'attuazione di una norma dell'ordinamento generale (66); *b*) l'attività interna ha per oggetto rapporti interorganici (67); *c*) l'attività esterna ha per scopo la realizzazione di interessi pubblici, quella interna mira al buon funzionamento dell'istituzione (68).

Per quel che concerne il punto *a*), è agevole constatare che tutti gli atti in cui la fase di erogazione della spesa si articola, sono atti puntualmente previsti e disciplinati dalla legge di contabilità (artt. 49 e ss.) e dal relativo regolamento (art. 269 e ss.); tali atti assumono, dunque, indubbio rilievo e riconoscimento diretto (69) nell'ambito dell'ordinamento generale dello Stato (70); ma se ciò vale ad escluderne la qualificazione in termini di atti meramente interni — e, cioè, di atti che esauriscono ogni loro efficacia, anche mediata, all'interno dell'organizzazione —, non consente ancora di accertare se la procedura di erogazione della spesa sia costituita da atti esterni veri e propri o non piuttosto da atti interni, strumentali all'atto esterno terminale della procedura: il pagamento.

L'attenzione deve dunque incentrarsi sul punto *b*), al fine di accertare se l'efficacia dell'impegno di spesa, della liquidazione e dell'ordine di pagamento sia circoscritto o meno ai rapporti tra organi della Amministrazione e si esaurisca o meno nella funzione di consentire il compiersi del pagamento. A questo punto, però, l'indagine non può essere condotta unitariamente per tutte e tre le cennate fasi; anzi è necessario operare una precisa distinzione tra l'atto di impegno di spesa e i rimanenti atti che precedono il pagamento.

Per questi ultimi il connotato di atti interni prodromici all'atto esterno del pagamento non può essere negato. Esso consiste in mere operazioni contabili (la liquidazione) o in atti di volontà diretti dagli uffici ordinatori a disciplinare l'attività degli uffici che hanno il materiale maneggio del denaro. Ma per la loro natura non sembrano di-

---

(66) Silvestri, *L'attività interna della pubblica amministrazione*, Milano, 1950, p. 28 e ss.; Bassi, *La norma interna. Lineamenti di uno teorica*, Milano, 1963, p. 24 e ss.

(67) Silvestri, *op. cit.*, p. 24; Giannini, *Diritto amm.*, cit., p. 803.

(68) Silvestri, *op. cit.*, p. 27 e ss. Ma si leggano le note critiche sul punto di Giannini, *Diritto amm.*, cit., p. 792.

(69) Su tale nozione si vegga Bassi, *op. cit.*, p. 27.

(70) Il corpo delle norme di contabilità pubblica è certamente idoneo, per la natura dell'atto fonte e per i suoi caratteri intrinseci, ad integrare l'ordinamento dello Stato: sul punto Giannini, *Le obbligazioni*, cit., p. 86 e ss. Destituita di ogni fondamento è dunque l'opposta tesi, pur sostenuta in dottrina dal Fragola, *L'esecuzione forzata*, cit., p. 1487.

stinguersi molto da quelli di un qualsiasi privato che dispone che il proprio cassiere paghi la somma spettante ad un creditore (71). Si tratta, dunque, di atti interni ad effetti esterni (72), in quanto che la loro omissione, illegittimità o illiceità impedisce o, comunque, vizia il pagamento finale (73). Ma non è possibile rinvenire in essi alcun effetto esterno immediato, che possa indurre l'interprete a richiamare la figura del provvedimento amministrativo (74); di quest'ultimo manca, infatti la forza autoritativa (incidenza unilaterale sulla sfera giuridica dei terzi), nonché la cura dell'interesse pubblico specifico in correlazione ad interessi privati (la *ratio* della normativa sulla fase dell'ordinazione di pagamento — ecco il punto *c*) — è tutta da rinvenire nella esigenza di collegare e funzionalizzare l'attività degli organi e uffici pagatori che, per il principio di articolazione interna, sono tenuti distinti da quelli ordinatori) (75).

Un discorso ricostruttivo molto diverso va fatto per l'atto di impegno di spesa. Esso consiste, com'è noto, nella imputazione di una certa spesa — in relazione ad una obbligazione contratta — ad un determinato capitolo di bilancio, la cui disponibilità futura viene per l'appunto decurtata del *quantum* corrispondente alla somma impegnata.

Orbene, c'è chi ha rinvenuto nella semplice modificazione deilo stanziamento di bilancio l'efficacia propria di un provvedimento amministrativa (76); ma infondatamente. Non si riesce, infatti, a comprendere quale sia in questo caso l'efficacia esterna ed autoritativa che contraddistingue il momento provvedimentale. La riduzione del limite giuridico, costituito dall'ammontare iniziale della somma stan-

---

(71) In tal senso IANNOTTA, *In tema di adempimento da parte della P.A. di obbligazioni pecuniarie*, in *Foro amm.*, 1964, II, 98.

(72) BENTIVENGA, *Elementi*, cit., p. 327 e ss. Sul concetto di atti interni ad efficacia (mediata) esterna, si rinvia a GIANNINI, *Diritto amm.*, cit., p. 789.

(73) Sul problema della ripetibilità delle somme pagate, pur in violazione della normativa sulla erogazione delle spese, si vegga SANDULLI, *La posizione*, cit., p. 550 e ss.

(74) Sulla qualificazione dell'ordine di pagamento, come atto dovuto, non imperativo, interno al funzionamento organizzativo dell'amministrazione, cfr. MONTESANO, *Condanna pecuniaria*, cit., p. 50.

(75) In senso contrario si è più volte pronunciata la Corte di cassazione: cfr. Sez. Un., 12 maggio 1971, n. 1352, in *Giur. it.*, 1971, I, 1. 1392; Sez. I, 7 agosto 1963, n. 2229, cit. Nonostante l'autorevolezza di tale indirizzo giurisprudenziale, esso risulta tuttavia insufficientemente motivato ed appare, dunque, più il portato di affermazioni tralaticie, che non la conclusione di una rigorosa opera ricostruttiva dell'istituto.

(76) FAZIO, *Il bilancio dello Stato*, Milano, 1974, p. 138. INGROSSO, *op. cit.*, p. 649, parla di « effetti giuridici negoziali », sempre con riferimento all'autodelimitazione che dall'atto di impegno deriva all'Amministrazione.

ziata nel capitolo, opera soltanto nei confronti della Pubblica Amministrazione, la quale vede restringersi l'ambito delle spese consentite riguardo ad un determinato oggetto di attività (si parla così correttamente di « autodelimitazione » (77)).

Invero, la descritta riduzione di capienza di un capitolo di bilancio non rappresenta che la conseguenza necessaria dell'efficacia principale dell'atto di impegno. Quest'ultima viene solitamente e correttamente individuata nel vincolo concreto di destinazione di una somma di denaro ad un fine determinato (78). A seguito dell'accantonamento (ideale) di quest'ultima, si verifica quella riduzione di capienza di cui si è detto.

Ora, nonostante che la dottrina abbia pressocché sempre ben evidenizato l'efficacia dell'atto di impegno (destinazione specifica e accantonamento di somme di denaro), non pare che ne abbia mai tratto tutte le implicazioni ricostruttive che è necessario ricavare, anche in considerazione del regime della gestione finanziaria dello Stato, così come è stato più sopra tratteggiato. E, così, si è sottolineato il carattere di scritturazione contabile dell'impegno di spesa (79), riconoscendo in esso la rilevanza di mero atto interno (80), ancorché esplicante un ruolo strumentale nei confronti del pagamento (81). In questo contesto ricostruttivo c'è chi ha ritenuto addirittura di dover distinguere tra « impegno di fondi » — da Altri ancora definito « impegno contabile » (82) —, che è l'atto fin qui descritto, e l'impegno « di spesa » vero e proprio, che è l'atto fonte dell'obbligazione e l'unico produttivo di effetti giuridici esterni (83).

Ma l'atto di impegno di spesa, così come contemplato nella legge e nel regolamento di contabilità, è uno soltanto e peraltro del tutto distinto dalla fonte dell'obbligazione dell'ente. Ciò nondimeno esplica.

---

(77) Così, Bennati, *Manuale*, cit., p. 315.

(78) Ingrosso, *op. cit.*, p. 647; Zaccaria, *Corso*, cit., p. 435; Falzone, *Le obbligazioni dello Stato*, Milano, 1960, p. 365; Sandulli, *La posizione*, cit., p.553; Id., *Manuale*, cit., p. 671; Giannini, *Diritto amm.*, cit., p. 426.

(79) Giannini, *Le obbligazioni*, cit., ove si afferma che l'impegno rappresenta la « clausola di un atto, che se manca può essere sostituita da una semplice nota interna successiva » (p. 84). Per la critica a siffatta opinione, cfr. Zaccaria, *Corso*, cit., p. 435.

(80) Giannini, *Diritto amm.*, cit., p. 425; Buscema, *Il bilancio*, cit., p. 23; Di Renzo, *Istituzioni*, cit., p. 584; Bentivenga, *Elementi*, cit., p. 328 e ss.; Zaccaria, *Corso*, cit., p. 435.

(81) Bennati, *Manuale*, cit., p. 315; Di Renzo, p. 584; Bentivenga, *Elementi*, cit., p. 328; Ingrosso, *Diritto fin.*, cit., p. 649; Zaccaria, *Corso*, cit., p. 435.

(82) Cfr. Di Renzo, *Istituzioni*, cit., p. 584.

(83) Così Bentivenga, *Elementi*, cit., p. 328 e ss.; Buscema, *Il bilancio*, cit., p. 22.

ad avviso di chi scrive, un'efficacia giuridica ben più rilevante di quella evidenziata dalla dottrina e assume un ruolo importante nel nostro sistema di gestione finanziaria, imperniato su un bilancio di competenza e non di cassa: in questo contesto, infatti, al fine di determinare i limiti quantitativi del potere di spesa si ha riguardo non già a quanto dello stanziamento di un capitolo sia stato liquidato, ordinato o pagato, ma esclusivamente all'ammontare della somma impegnata.

Invero, in quanto atto di destinazione specifica di una certa quantità di ricchezza dell'ente, l'impegno di spesa assume certamente il carattere di una manifestazione di volontà (84), con funzione eminentemente organizzatoria (85). La circostanza che si tratti di un atto di volontà non esclude, peraltro, che logicamente sia preceduto da un momento ricognitivo, implicante anche un giudizio di ordine tecnico intorno alla qualificazione della spesa. E, infatti, intedendo sostenere una determinata spesa, l'Autorità amministrativa è tenuta a procedere ad una valutazione intorno all'inquadramento della spesa stessa tra le varie voci dei capitoli del bilancio (c.d. imputazione), nonchè ad accertare se nel capitolo competente vi sia o meno capienza (86). Siffatte operazioni non devono far pensare ad un assoluto automatismo logico della imputazione della spesa, così come avviene nelle vicende di altri patrimoni separati, allorché si procede all'accertamento (costitutivo) dei crediti gravanti sul patrimonio stesso: si pensi, ad esempio, ai compiti del giudice delegato rispetto alla formazione dello stato passivo del fallimento o all'analoga funzione svolta dal Commissario liquidatore, questo sì organo certamente amministrativo.

Nel nostro caso, viceversa, l'inquadramento delle singole obbligazioni nel prospetto contabile fornito dal bilancio non risulta sempre agevole; il che comporta, dunque, un certo margine di discrezionalità tecnica, tanto più accentuata nel caso che ci si imbatta in capitoli di spesa generici. Se si tien presente, peraltro, che ogni atto di impegno implica una autolimitazione delle successive operazioni dell'ente e che ciò può indurre l'Autorità competente a procedere ad una preventiva attività di riassetto dei capitoli di spesa — nei limiti consentiti dai fondi di riserva — si comprenderà quanto sia fondata

---

(84) Così GIANNINI, *I beni pubblici*, Roma, 1963, p. 74; FALZONE, *I beni*. cit., p. 307.

(85) In tal senso CASSARINO, *La destinazione*, cit., p. 100 e ss.

(86) Sottolinea questo aspetto INGROSSO, *Dir. fin.*, cit., p. 648.

l'opinione — autorevolmente espressa (87) —, secondo la quale l'atto di impegno di spesa si presenta nel suo *iter* procedimentale come discrezionale per quel che concerne il *quomodo*. Del tutto vincolato esso risulta viceversa per quel che concerne l'*an*, il *quantum* (limitatamente alla spesa prevedibile) ed il *quando*.

Trattandosi di un atto di volontà, parzialmente discrezionale, non è difficile compiere l'ulteriore passo ricostruttivo e rinvenire in esso natura tipicamente provvedimentale (88). Invero ogni atto amministrativo di destinazione, in quanto collega funzionalmente un determinato bene ad una finalità meritevole di tutela, assoggetta il bene stesso ad un regime particolare — come si è più sopra sottolineato — ed impone tale disciplina a tutti i consociati (89).

Ma nel caso di specie si potrebbe rilevare che il vincolo di destinazione già sussiste e, quindi, che l'atto di impegno di spesa non esplica alcuna efficacia innovativa all'esterno dell'ordinamento organizzatorio dell'Amministrazione. Così non è. Come si è più sopra tentato di dimostrare, la legge di bilancio comporta l'assoggettamento della gestione finanziaria dello Stato al regime tipico dei patrimoni separati o di destinazione. Il profilo di disciplina che più interessa in questa sede è quello — già sottolineato — della limitazione della responsabilità patrimoniale: nel senso, si disse, che il patrimonio rappresenta garanzia solo per le obbligazioni contratte dal soggetto titolare, nell'ambito dell'attività volta allo scopo, alla cui realizzazione è destinato il patrimonio stesso. Ma quali sono queste attività (*rectius*, obbligazioni) che trovano copertura nelle entrate dello Stato iscritte in bilancio? Sono quegli obblighi di cui sia stata riconosciuta la corrispondenza agli obbiettivi programmati con la legge di bilancio, attraverso l'imputazione della spesa stessa all'idoneo capitolo e l'accantonamento della somma relativa da successivi eventuali impieghi.

Emerge così anche il momento autoritativo dell'impegno di spesa. Esso infatti consente di collegare con un vincolo specifico di destinazione taluni fondi dell'ente ad un individuato rapporto debito-credito, costituendone così la relativa garanzia concreta ed attuale (90).

---

(87) Cass., Sez. III, 3 gennaio 1967, n. 1, cit., in motivazione.

(88) Sulla natura provvedimentale dell'atto amministrativo di destinazione, CASSARINO, *La destinazione*, cit., p. 92 e ss.; GIANNINI, *Diritto amm.*, cit., p. 1299; TRIMELONI, *Esecuzione forzata*, cit., p. 107-108.

(89) GIANNINI, *I beni*, cit., p. 74 e ss.

(90) Naturalmente si prende in considerazione, nel testo, soltanto l'impegno di spesa in senso proprio e non quella diversa figura contabile, che viene

Ne deriva un evidente ampliamento della sfera giuridica di quel soggetto che, anche soltanto *per relationem*, possa essere individuato come titolare del credito stesso (91). Senza l'impegno di spesa, infatti, il creditore non sa se vi sia copertura per le sue pretese patrimoniali; egli detiene soltanto la posizione correlativa al dovere della Pubblica Amministrazione di reperire negli appositi capitoli o, comunque, nelle pieghe del bilancio, le somme necessarie per far fronte all'obbligazione. Quando esista invece l'impegno di spesa, la posizione del creditore risulta certamente più salda in quanto è per lui riservata una porzione di ricchezza dell'ente: su tale somma accantonata può fare pieno affidamento (anche perché, nel caso non venga pagata nel corso dell'esercizio, va a costituire un residuo passivo per il successivo, mantenendosi così la pienezza della garanzia).

È da avvertire, peraltro, che le due diverse evenienze testé indicate non sono state concepite dal legislatore come entrambe possibili e dunque alternative. Tutto il sistema della nostra contabilità dello Stato, viceversa, è stato disegnato tenendo presente l'esigenza che i due momenti del costituirsi dell'obbligazione e del sorgere della relativa garanzia siano tra loro perfettamente coincidenti (92). E, infatti, l'impegno di spesa non solo è configurato come contestuale al provvedimento o altro atto costitutivo dell'obbligo pecuniario, ma è stato costruito dalla legge come strettamente connesso a tali atti, sì che un eventuale vizio del primo è idoneo a travolgere anche questi ultimi.

Senonché almeno un'ipotesi pare sia sfuggita al legislatore. Si tratta del caso in cui l'obbligo pecuniario rinviene la sua unica fonte di esistenza nella sentenza di condanna (si pensi, ad esempio, all'obbligo di risarcire i danni da illecito extra-contrattuale). In quest'ultima ipotesi esiste ed è attuale l'obbligazione, mentre non esiste l'impegno di spesa: si viene così a creare una chiara discrepanza nel sistema, che è anche la causa di tutto il travaglio dottrinario e giurisprudenziale più sopra tratteggiato.

Nel rinviare a quanto qui appresso si dirà intorno agli strumenti

---

correttamente definita dalla dottrina come atto di prenotazione dell'impegno; cfr. Fazio, *Il bilancio*, cit., p. 139.

(91) Secondo Ingrosso, *Dir. fin.*, cit., l'impegno dovrebbe contenere anche l'indicazione del creditore; Zaccaria, viceversa, sottolinea che il vincolo di destinazione posto dall'impegno non si riferisce ad un determinato soggetto, ma solo ad una spesa oggettivamente considerata (*Corso*, cit., p. 435).

(92) Evidenzia questo aspetto della disciplina, Scoca, *Il termine giudiziale nell'adempimento delle obbligazioni della pubblica amministrazione*, Milano, 1965, p. 85, nota 28.

a disposizione del creditore per realizzare comunque il soddisfacimento delle proprie pretese, qui si ritiene per l'intanto di concludere le brevi note sull'atto di impegno di spesa sottolineando che si tratta di un atto provvedimentale, che si presenta — nelle ipotesi normali in cui la contestualità prevista dal legislatore può in concreto realizzarsi — come clausola necessaria, accessiva all'atto amministrativo dal quale la obbligazione sorge (93). In ogni altro caso, si presenta come provvedimento a sé stante; ma la sua portata precettiva è sempre la medesima e, cioè, quella descritta.

7. Si è affermato più sopra che il denaro appartenente allo Stato o altro ente pubblico non può, in sé e per sé considerato, che essere inquadrato nell'ambito del patrimonio disponibile. Se si tien conto, tuttavia, della costruzione operata della gestione finanziaria dello Stato e se si valuta in tale prospettiva anche il regime del denaro, emerga una disciplina affatto speciale, che giustifica l'affermazione che trattasi di un bene *sui generis*. Poiché, infatti, dal vincolo funzionale che collega le entrate alle spese discendono rilevanti implicazioni riguardo alla utilizzazione delle prime da parte dello Stato e alla garanzia che tali entrate offrono ai creditori dell'Ente, appare ovvio che il medesimo regime giuridico deve regolare il denaro, che di quelle entrate costituisce la materializzazione.

Ora, per quel che concerne i limiti di utilizzazione del denaro, non c'è molto da chiarire, data la minuziosa disciplina normativa della materia: l'ente pubblico ne dispone attraverso la descritta procedura di erogazione della spesa e osservando i vincoli che essa impone.

Per quel che concerne i limiti (positivi e negativi) della responsabilità patrimoniale, discende da quanto fin qui sostenuto che il denaro delle casse dello Stato rappresenta la garanzia concreta ed attuale soltanto di tutti quei debiti, per i quali già sussista l'accantonamento di una quota parte della ricchezza dell'Ente ad essi specificamente destinata (94). Per ogni altra obbligazione, viceversa, il limite di garanzia non può che operare negativamente, dovendosi escludere, almeno fin quando l'Amministrazione non emette l'impegno di spesa, che tali obbligazioni rientrano tra gli scopi del patrimonio di destinazione.

---

(93) Cfr. sul punto GIANNINI, *Le obbligazioni*, cit., p. 84 e ss.

(94) Viene così capovolta l'affermazione assai diffusa in dottrina, secondo la quale l'atto di impegno rende «indisponibile» la somma vincolata. Cfr. ZACCARIA, *Corso*, cit., p. 435 e SANDULLI, *Manuale*, cit., p. 671.

Emerge così la particolarità del regime giuridico del denaro, che risulta marcatamente differenziato da quello di ogni altra componente patrimoniale dello Stato: come si è detto, in sé considerato, tale bene non può che essere qualificato come bene patrimoniale disponibile; ma nel quadro della gestione finanziaria dell'ente esso risulta altresì, a causa della sua destinazione, in parte sottratto alla generale garanzia nei confronti dei creditori (art. 2740 c.c.) e assume così taluni profili di disciplina più tipicamente propri del patrimonio indisponibile.

Passando ad un altro aspetto della problematica più sopra tratteggiata, è possibile ora procedere a considerazioni conclusive anche per quel che concerne le posizioni giuridiche di chi vanti pretese creditizie nei confronti dello Stato. Deriva, infatti, dalla interpretazione accolta dell'atto di impegno di spesa l'agevole implicazione che, trattandosi di atto provvedimentale, il creditore non può vantare altra posizione se non di interesse legittimo alla relativa emissione. L'esercizio della potestà connessa all'atto di impegno di spesa, cioè, è idoneo a produrre quel degradamento della posizione giuridica soggettiva del possibile destinatario, degradamento che viceversa non si verifica per le successive fasi di erogazione della spesa.

Da siffatte affermazioni non si può peraltro trarre l'implicazione — in dottrina e in giurisprudenza pur autorevolmente dedotta (95) —, che il credito vantato nei confronti dello Stato non sia esigibile finché non si compia l'intera procedura di erogazione della spesa, o almeno i momenti provvedimentali in essa presenti. Tale interpretazione, che intende disgiungere concettualmente il diritto di credito dal diritto di pagamento e ritenere quest'ultimo condizionato all'esplicarsi della cennata attività amministrativa (96) non appare corretta, date le premesse qui accolte, così come non può essere accettata la logica implicazione di ritenere inammissibili le sentenze di condanna, le quali andrebbero valutate come di mero accertamento o tuttalpiù di condanna in futuro (97).

---

(95) SANDULLI, *La posizione*, cit., p. 560 e ss. Cfr., anche, Cass., Sez. I, 26 giugno 1956, n. 2291, in *Giur. it.*, 1957, I, I, 286; Cass., Sez. I, 11 novembre 1974, n. 3523, in *Giust. civ.*, Mass., 1974; Cass., Sez. I, 12 marzo 1974, n. 652, cit.; Cass., Sez. III, 16 febbraio 1974, n. 442, in *Giust. civ.*, Mass., 1974, 207.

(96) Così SANDULLI, *La posizione*, cit., p. 560 e ss.; ma si vegga anche la critica puntuale del TERRANOVA, *Recensione al Sandulli*, in *Rass. Avv. Stato*, 1953, p. 20, il quale osserva, fondatamente, che il diritto al pagamento non è altro che « il contenuto normale del rapporto obbligatorio *a parte creditoris* e coincide, pertanto, con il diritto all'adempimento ».

(97) Così, ancora, SANDULLI, *La posizione*, cit., p. 559 e ss.; FALZONE, *Le obbligazioni*, cit., p. 380.

Invero, discende, dalla costruzione qui accolta della gestione finanziaria dello Stato, che la sovrapposizione delle normative, e dunque la deroga alla disciplina di diritto comune, si realizza sul tema della responsabilità patrimoniale e non sul tema dell'adempimento del debito che grava sull'ente pubblico (98), nei confronti del creditore. E così se il credito di quest'ultimo risulta certo, liquido ed esigibile secondo la disciplina di diritto comune, tale rimarrà anche allorquando debitore è lo Stato (99), con l'ulteriore conseguenza del maturarsi degli interessi corrispettivi — ed eventualmente anche di quelli moratori — nel caso di ritardo nell'adempimento (100).

Modificata appare viceversa la disciplina della garanzia di tali crediti, essenzialmente per quel che concerne la pretesa al soddisfacimento sulle entrate iscritte in bilancio e, dunque, sul denaro depositato nelle casse dello Stato. Siffatto profilo (di garanzia) assume precise implicazioni ai fini dell'esecuzione della sentenza di condanna (100-*bis*) e, pertanto, è necessario distinguere, nel discorso che segue, a seconda che sussista o meno l'impegno di spesa con riferimento al credito riconosciuto come certo, liquido ed esigibile nelle sentenze di condanna, della cui esecuzione si tratta.

8. Nella prima ipotesi, e cioè allorquando l'impegno di spesa non sussista ancora, l'azione esecutiva diretta al pignoramento e all'espropriazione del denaro contenuto nelle casse dell'Ente non appare ammissibile. Ogni operazione in tal senso comporterebbe, infatti, uno storno nel quadro della gestione finanziaria dello Stato (101).

---

(98) Così come viceversa ritengono SANDULLI, *La posizione*, cit. loc. ult. cit.; SCARCELLA, *Ancora sulla posizione*, cit.

(99) Così, infatti, T.A.R. Sicilia, 12 marzo 1975, n. 73, in *Foro amm.*, 1975, I, 2, 621.

(100) Su tale specifico problema cfr. BENNATI, *Manuale*, cit., p. 327; GIANNINI, *Le obbligazioni*, cit., pag. 87; IANNOTTA, *In tema di adempimento*, cit., p. 99; SCARCELLA, *Ancora sulla posizione dei creditori pecuniari della P.A.*, in *Giur. it.*, 1957, I, 1, 286.

Nel senso che prima della emissione del mandato di pagamento non è configurabile una mora dell'ente pubblico debitore, essendo da escludere un diritto soggettivo del creditore al sollecito svolgimento nella procedura di erogazione della spesa, Cass. sez. I, 7 agosto 1963, n. 2229, in *Foro amm.*, 1964, I, 1, 14. Cfr., sul punto, anche SANDULLI, *La posizione*, cit., p. 561 e ss.; Cass. sez. I, 11 novembre 1974, n. 3223, cit.; Cass. sez. I, 12 marzo 1974, n. 652, cit.; Cass., sez. III, 16 febbraio 1974, n. 442 cit.

(100-*bis*) Evidenziano le implicazioni, in sede di espropriazione, dei limiti della responsabilità patrimoniale del debitore SATTA, *L'esecuzione forzata*, Torino, 1963, p. 41 e ss.; LASERRA, *La responsabilità patrimoniale*, Napoli, 1966, p. 17, p. 223 e ss.

(101) Cfr. VIRGA, *La tutela*, cit., p. 154.

Né è lecito nella ipotizzata situazione distinguere a seconda che l'obbligazione sia inquadrabile o meno in un preciso capitolo di bilancio, con la necessaria capienza, per ammettere così solo nel primo caso l'esecuzione forzata (102). Essendosi, infatti, in questa sede accertata la natura provvedimentale dell'atto di impegno di spesa, deriva come ovvia conseguenza che il giudice dell'esecuzione non può in nessun caso sostituirsi all'Amministrazione inerte, per i noti limiti emergenti dall'art. 4 al. 2 l. abolitiva cont. amm. citata. E siffatto divieto non può neppure essere aggirato dalla considerazione che nel caso di espropriazione del denaro il giudice ordinario prescinderebbe puramente e semplicemente dall'attività amministrativa, così come gli è consentito di fare allorché si tratta di beni patrimoniali disponibili (103). Come si è più sopra affermato, infatti, il denaro contenuto nelle casse dello Stato è soggetto al regime pubblicistico che è proprio del patrimonio di destinazione e, dunque, risulta indisponibile fintantoché non venga impegnato con riferimento ad una specifica obbligazione. Dall'atto di impegno di spesa non può, dunque, prescindersi qualunque sia la fonte immediata dell'obbligo (e quindi anche quando sia da rinvenire in una sentenza di condanna), come si evince chiaramente tra l'altro dall'articolo 50 al. 1 l. cont. citata.

Tali conclusioni negative non devono peraltro indurre a ritenere inammissibile persino la pronuncia di sentenze di condanna nei confronti dello Stato, sulla base della considerazione che queste ultime esauriscono la loro funzione nel consentire l'esperimento dell'azione esecutiva (104). Il nostro sistema del processo civile, infatti, non condiziona certo le sentenze di condanna al preventivo accertamento che il creditore soccombente sia proprietario di beni pignorabili. D'altra parte lo Stato stesso risulta certamente titolare di beni espropriabili senza limitazioni di sorta — i beni del patrimonio disponibile — e ciò vale a salvaguardare in ogni caso il nesso logico giuridico tra sentenze di condanna ed esecuzione forzata.

Se il creditore intende, dunque, far valere le proprie pretese sul denaro dell'Ente — e si comprende che questa sia la via più agevole per ottenerne il concreto soddisfacimento — è necessario che si mu-

---

(102) In tal senso, viceversa, Trib. S. Maria Capua Vetere, 25 settembre 1957, cit.; VIRGA, *La tutela*, cit., p. 139.

(103) L'obbiezione si ricava agevolmente dalle affermazioni di LA CHINA, *L'esecuzione forzata*, cit., p. 153.

(104) Così, ancora, LA CHINA, *L'esecuzione forzata*, cit., p. 152 e NIGRO, *L'esecuzione delle sentenze*, cit., p. 61.

nisca di idoneo impegno di spesa. Al rilascio del quale, peraltro, il creditore non può vantare una posizione di diritto soggettivo, sibbene — come è stato evidenziato — di mero interesse legittimo. Ecco, dunque, che si apre la strada al giudizio di ottemperanza, ma sulla base di precise e corrette premesse dogmatiche.

Come si è all'inizio sottolineato, l'ostacolo più grave all'ammissibilità di siffatto strumento giudiziario era rappresentato dalla carenza — a prima vista — in capo al creditore di una *causa petendi* rappresentata dalla lesione di un interesse legittimo. Ma una volta che siffatta posizione giuridica è stata individuata con riguardo all'emissione dell'impegno di spesa, non pare che sussistano altri argomenti idonei ad impedire il giudizio di ottemperanza: gli artt. 27 n. 4 T.U. 26 giugno 1924 n. 1054 e 37 l. 6 dicembre 1971 n. 1034 non distinguono infatti tra giudicati del giudice ordinario al fine di limitare il giudizio di ottemperanza ad alcuni di essi (105), né la prassi giurisprudenziale e la interpretazione dottrinale, che hanno sempre costruito tale giudizio come conseguente ad una cognizione *incidenter tantum* dell'illegittimità del provvedimento, possono indurre a diverse conclusioni; ché anzi tale giudizio è stato dal legislatore concepito come ottemperanza al « giudicato » e non ad una cognizione incidentale, come tale insuscettibile di passare in autorità di cosa giudicata (106).

Invero, il giudizio di ottemperanza si presenta particolarmente efficace in siffatta materia (107). Attraverso i poteri sostitutivi che il giudice amministrativo detiene in sede di cognizione anche in merito, questi può procedere alla nomina di un commissario *ad acta*, il quale compia tutte quelle attività provvedimentali idonee all'emissione dell'impegno di spesa (atto, questo, vincolato per quel che concerne l'*an*, il *quando* ed il *quantum*). Tali attività possono essere più o meno semplici, a seconda che sussista o meno l'apposito capitolo di bilancio riferentesi a quella categoria di spese e che tale capitolo abbia capienza. Nei casi più complessi, il commissario dovrà sostituirsi alla competente autorità amministrativa nel far ricorso ai fondi di riserva o, in ipotesi estreme, potrà imporre la presentazione di un apposito capitolo per il bilancio di previsione del successivo

---

(105) Così Cons. Giust. amm. 16 gennaio 1971, n. 12, in *Il Cons. Stato*, 1971, I, 123.

(106) Cfr. Cons. Giust. amm. 16 gennaio 1971 cit.

(107) Si vegga sul punto Fragola, *L'esecuzione forzata*, cit., pag. 1490.

anno finanziario: trattasi, infatti, pur sempre di spese obbligatorie (108).

Ma in tutte queste attività il Commissario *ad acta* non provocherà lo stravolgimento del sistema di gestione finanziaria dell'ente, in quanto che opererà per così dire all'interno, sostituendosi all'inerzia dell'Amministrazione ed assumendo la responsabilità contabile che il tipo di attività indubbiamente comporta. E ciò spiega, al di là degli ovvi ostacoli giuridici che ne precludono l'azione, il perché analoghi poteri non potrebbero essere riconosciuti al giudice (ordinario) della esecuzione: poiché l'impegno di spesa rappresenta anche una limitazione alla successiva attività amministrativa avente riflessi finanziari, non si può ammettere che questo vincolo provenga dall'esterno dell'Amministrazione stessa.

Completamente diverso appare il panorama giuridico nel caso in cui l'impegno di spesa già sussista. In questa ipotesi, che è anche la più frequente, il creditore munito di titolo esecutivo detiene altresì una precisa garanzia al proprio credito di una quota parte della ricchezza introitata dallo Stato e tradottasi in denaro liquido. Non si presentano, dunque, ostacoli di sorta al compimento dell'azione esecutiva, attraverso l'espropriazione del denaro depositato nelle casse dello Stato, fino al limite della somma impegnata. E, infatti, da un lato tale somma di denaro assume il carattere di bene del tutto disponibile per il soddisfacimento del credito: l'esecuzione forzata realizza e porta a compimento la destinazione specifica in tale quota di denaro idealmente impressa. Dall'altro lato i poteri del giudice della esecuzione non trovano ostacoli o limiti nella procedura di erogazione della spesa, che viene così sostituita dall'attività giudiziaria. Come è stato più sopra evidenziato, le fasi successive all'impegno non presentano carattere provvedimentale e, dunque, non rientrano nei limiti dell'art. 4 al. 2 citato: trattasi di una mera attività adempitiva (109), che non comporta il degradamento della posizione giuridica di diritto soggettivo, di colui che fondatamente ne pretenda lo svolgimento (110).

---

(108) Cfr. Onida, *Le leggi di spesa nella Costituzione*, Milano, 1969. p. 720 e ss. e, sul punto specifico trattato in questa sede, Pericu, *Le sovvenzioni*, cit., II, p. 239.

(109) Sulla relativa nozione si vegga Giannini, *Gli atti amministrativi di adempimento e la giurisdizione esclusiva*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1945, 389 e ss. L'illustre Autore sottolinea il carattere non autoritativo di tali atti (pag. 391).

(110) Cfr. sul punto Ledda, *Il rifiuto di provvedimento amministrativo*, Torino, 1964, p. 151 e ss.

Nel caso in cui l'impegno di spesa sussista, dunque, appare ovvio che l'esecuzione forzata sul denaro, ancorché compiuta da organi estranei alla Pubblica Amministrazione, non comporta alcun inconveniente nel meccanismo della gestione finanziaria dell'ente. Nel quadro di quest'ultima, infatti, quella somma di denaro era stata (idealmente) accantonata e, dunque, resa inutilizzabile per altre operazioni; la circostanza che venga effettivamente sottratta alla proprietà dell'ente, non implica per gli uffici statali che una mera attività di riassetto esecutivo (ad esempio, annotazione nei libri contabili della avvenuta erogazione).

Siamo, dunque, pervenuti alle considerazioni conclusive. Esse sono di sicura adesione al nuovo indirizzo giurisprudenziale del Giudice amministrativo, ma ne basano le premesse su una costruzione giuridica dell'istituto, che certamente non era stata operata in questi termini.

Ancora una precisazione merita l'affermazione, già più sopra sottolineata, secondo la quale in *subjecta materia* il giudizio di ottemperanza si presenta non già come alternativo, sibbene come concorrente con l'esecuzione forzata ordinaria.

Tale affermazione può essere accettata in questa sede: la giustapposizione, infatti, dei due strumenti di esecuzione della sentenza di condanna appare correttamente ipotizzabile nel quadro ricostruttivo fin qui tratteggiato, nell'ambito del quale si può ben configurare il caso di un creditore munito di un impegno di spesa che copra solo parzialmente le sue pretese patrimoniali (ad esempio, il debito di capitale dell'Amministrazione dispone di idoneo impegno, mentre altrettanto non avviene per il debito sugli interessi moratori e corrispettivi). È ovvio che, laddove una situazione di tal fatta si presenti, il creditore risulta altresì titolare di differenziate *causae petendi*, che aprono così la via al giudizio di esecuzione e al giudizio di ottemperanza.

Solo in tal senso, dunque, si può convenire sulla possibile concorrenza dei cennati mezzi processuali. Va invece respinta ogni interpretazione intesa ad attribuire al creditore il potere di prospettare diversificatamente, per ragioni di convenienza, una medesima posizione soggettiva: le premesse dalle quali muove il presente lavoro, infatti, non lo consentono.

Guido Greco
Professore incaricato di Contabilità dello Stato
Università di Milano

L'ENUNCIAZIONE NELL'IMPOSTA DI REGISTRO: DALLA PRECEDENTE ALLA ATTUALE NORMATIVA

SOMMARIO: 1. Introduzione. — 2. Enunciazione di atti scritti in atti convenzionali. — 3. Enunciazione convenzionale di convenzioni verbali. — 4. Enunciazione giudiziale. — 5. Imposta di enunciazione giudiziale: sua natura. — 6. Oggetto della enunciazione giudiziale.

1. La enunciazione di atti scritti o verbali, soggetti ad imposta di registro e non registrati nei termini in altri atti presentati alla registrazione, è disciplinata, attualmente, negli art. 21 e 63 della vigente legge di registro (D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634) intitolati, rispettivamente, « Enunciazione di atti non registrati » e « Divieto di allegare o enunciare atti non registrati ».

Esaminiamo la disciplina che scaturisce da queste due norme, confrontandola con quella corrispondente contenuta negli art. 62 e 72 della previgente legge di registro, le cui molteplici difficoltà interpretative hanno dato vita ad una copiosa elaborazione dottrinale e giurisprudenziale. Tale analisi ci permetterà di constatare se le numerosissime pronuncie, che si sono occupate dell'istituto della enunciazione ed il relativo dibattito dottrinale, ora richiamato, abbiano raggiunto lo scopo di chiarire, sia da un punto di vista giuridico, che da un punto di vista pratico, tutti gli aspetti dell'argomento in esame e se questi risultati siano stati recepiti dalla legge di riforma.

Prima di addentrarci in una analisi particolareggiata, è necessario ricordare, sia pure brevemente, l'origine storica e la *ratio* giuridica dell'istituto della enunciazione nella legge di registro.

A questo proposito, occorre sottolineare che la enunciazione era già disciplinata, con una precisa norma molto simile all'attuale articolo 21, nella legge fondamentale di registro: il T.U. 21 aprile 1862 (1).

---

(1) L'art. 12, recitava: « ... È pure dovuta la tassa per le convenzioni enunciate nell'atto presentato alla registrazione e risultanti da contratti anteriori non stati registrati, purché le medesime abbiano una connessione essenziale e diretta colla disposizione dell'atto, in cui sono enunciate. Non è dovuta la tassa se la convenzione enunciata o inserita fosse già estinta o si estin-

L'origine di tale disposizione fiscale, è da ricercare in un principio giuridico, di natura civilistica e consacrato, poi, nell'art. 1318 del Codice Civile del 1865, che recitava: « Tanto l'atto pubblico, quanto la scrittura privata fanno prova, tra le parti, anche di quelle cose, le quali non sono state espresse che in modo enunciativo, purché l'enunciativa abbia un diretto rapporto con la disposizione. Le enunciative estranee alla disposizione non possono servire che per un principio di prova ». Si può dire, quindi, che lo stesso ordinamento civilistico, con questa disposizione, offriva un comodo mezzo, di facilissima realizzazione, per eludere l'imposta, attraverso la enunciazione di precedenti rapporti negoziali, in un atto presentato alla registrazione. Da qui la necessità per il legislatore fiscale (a meno di vedere quasi completamente vanificata l'efficacia del tributo di registro dal principio giuridico consacrato nell'art. 1318 c.c.) di inserire una norma, in materia di imposta di registro quale quella originariamente contenuta nell'art. 12 della legge del 1862, che fosse espressamente diretta ad evitare l'elusione del tributo.

Una disciplina dell'enunciazione (simile a quella dell'originario art. 12), tuttavia, è stata inserita nelle leggi di registro che si sono succedute nel tempo anche dopo l'abrogazione del codice civile del 1865 e la conseguente soppressione dell'art. 1318 poiché l'istituto in esame realizza, nell'ambito del tributo di registro, una delle molteplici fattispecie, attraverso le quali si porta a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria il verificarsi di presupposti di imposta.

A norma dell'art. 19 del D.P.R. 634, l'imposta di registro si applica, agli atti ad essa soggetti, secondo la loro intrinseca natura e gli effetti giuridici che dagli stessi conseguono. Alcune volte questi effetti possono essere colpiti dal tributo immediatamente, poiché la semplice stipulazione dell'atto che li genera realizza il presupposto giuridico dell'imposta (2) ed il conseguente obbligo di pagamento (attraverso la presentazione, in termine fisso, alla registrazione). Al-

---

guesse coll'atto che contiene la enunciazione o la inserzione eccetto il caso, in cui la convenzione citata o inserita fosse stata per legge sottoposta a registrazione o ad altre equivalenti formalità e queste non fossero state adempiute... ».

(2) In ordine alla individuazione del presupposto dell'imposta di registro, come è noto, si è sviluppato un vivace dibattito in dottrina: da un lato troviamo autori: Rastello, *Il tributo di registro*, Roma, 1955, p. 101; Uckmar A., *La legge del registro*, Padova, 1958, p. 933, i quali identificano il presupposto dell'obbligazione tributaria del registro nella stipulazione di un atto. Dall'altro altri Autori, fra i quali: Berliri, *Le leggi di registro*, Milano, 1961, p. 20, che replica: «... il fatto giuridico, dal quale nasce l'obbligo di pagare l'imposta di registro, non è la stipulazione, ma la registrazione di un atto.

tre volte, viceversa, occorre che, oltre alla stipulazione, si verifichi un caso di uso.

Sia che si verifichi l'una (atti soggetti al registro in termine fisso) o l'altra (atti soggetti al registro solo in caso di uso) delle due ipotesi, ora considerate, perché sia esigibile l'imposta di registro, non è sempre necessario che gli atti, ad essa soggetti, siano presentati alla formalità. La legge disciplina, a questo fine, fattispecie tipiche, nelle quali l'Amministrazione finanziaria ha « conoscenza legale » del verificarsi di presuposti d'imposta. Esse si differenziano dalle fattispecie « normali » di imposizione del tributo, che si realizzano in seguito all'adempimento degli obblighi imposti dalla legge di registro ai soggetti passivi come conseguenza del verificarsi del presupposto di imposta.

Si tratta, infatti, di fattispecie tipiche (tra di esse l'enunciazione) attraverso le quali, l'Amministrazione finanziaria è in grado di avere « conoscenza legale » del presupposto di imposta e di esercitare il potere d'imposizione, anche senza la presentazione degli atti alla registrazione (3). Ciò al fine di evitare che atti e convenzioni, soggetti all'imposta, si sottraggano al pagamento del tributo. Con la enunciazione di atti in altri, si costituisce una fattispecie giuridica formata da un unico atto documentale presentato alla registrazione, da cui scaturiscono, a favore delle parti contraenti effetti giuridici ed economici diversi; alcuni prodotti dallo stesso atto presentato al registro, altri scaturenti dalle disposizioni contenute negli atti enunciati. Ciascuno di questi gruppi di effetti giuridici costituisce, poi, un presupposto di imposta distinto (4). Poiché tutti questi effetti scaturiscono dall'unico atto documentale presentato alla registrtazione, in regola

---

La stipulazione di un atto genera e non sempre, una diversa obbligazione: quella di presentare l'atto alla registrazione ».

TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, I, 97: « ... l'atto o negozio è l'oggetto o presupposto formale dell'imposta, mentre la giustificazione sostanziale del prelievo... è il movimento di ricchezza, la vicenda economica sottesa all'atto ». D. JARACH, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova, 1936, p. 29.

(3) Tra di esse vi si comprende anche il potere dell'Amministrazione finanziaria di « registrare di ufficio » atti soggetti al tributo (art. 15). Confr.: S. GALLO, *Il possesso legittimo di atti non registrati*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1972, II, 262; B. SANTAMARIA, *Appunti sui poteri della polizia tributaria in materia di imposta di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, I, 686. Per la previgente normativa: UCKMAR A., *op. cit.*, p. 6, III; BERLIRI, *op. cit.*, p. 69. Uno studio di tali fattispecie impositive come strumenti tecnici, a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, per prevenire le eventuali « evasioni » ed « elusioni » di imposta, in E. ANTONINI, *Studi di diritto tributario*, Milano, 1959, p. 16 e seg.

(4) A cui, quindi, si applicherà l'imposta con criteri ed aliquote distinte.

con l'obbligo tributario, ma costituente per l'Amministrazione finanziaria l'unico mezzo di conoscenza di tali effetti, il legislatore ha fissato il principio dell'assoggettamento al tributo non solo del contenuto dell'atto enunciante ma anche delle disposizioni, estranee al suo contenuto, in esso menzionate (5).

Il concetto di « conoscenza legale » degli atti ed il fine di prevenire e reprimere eventuali tentativi di sottrarre al pagamento del tributo atti ad esso soggetti, costituiscono, quindi, i principi informatotri dell'istituto in esame, uniti l'uno all'altro dal rapporto di mezzo a fine (6).

Costituendo delle ipotesi eccezionali nel procedimento d'imposizione tributaria, il loro verificarsi è condizionato, dal legislatore alla presenza di specifici e tipici requisiti giuridici.

L'indagine, quindi, verterà sulla natura e sulla presenza dei requisiti suddetti nelle varie fattispecie in cui si articola l'istituto in esame, così come sono individuati nella nuova e nella previgente disciplina.

La « conoscenza legale », da parte dell'Amministrazione finanziaria, di atti soggetti al registro e non registrati, ottenuta attraverso la menzione dei loro elementi caratteristici, in altri atti presentati alla registrazione, si verifica, esclusivamente, in due occasioni, che variano in dipendenza della natura dell'atto enunciante: quando la enunciazione sia contenuta in un atto privato, ovvero quando si verifichi in occasione dell'emissione di uno di quei provvedimenti dell'autorità giudiziaria espressamente indicati nell'art. 35 della vigente legge di registro.

Ciascuna di queste due ipotesi di enunciativa si articola poi, ancora, in diverse fattispecie giuridiche a seconda che l'oggetto dell'enunciazione sia un atto scritto o una convenzione verbale.

---

(5) In caso contrario le parti, sebbene non esista più nell'ordinamento una norma, come quella dell'art. 1318 c.c. del 1865, purtuttavia, sfruttando la oramai limitata funzione civilistica svolta dalla registrazione, potrebbero ugualmente procurarsi una prova documentale della certezza della data e della legale esistenza di un pregresso rapporto negoziale, con la semplice registrastrazione dell'unico atto enunciante.

(6) La dottrina è concorde nell'individuare i principi informatori della enunciazione nei concetti esposti nel testo. Confr.: Uckmar, *op. cit.*, II, p. 461; Berliri, *op. cit.*, p. 180; Rastello, *op. cit.*, p. 445; G. Avezza, *L'enunciazione di convenzioni in atti assoggettati alla registrazione*, in *Giur. it.*, 1951, I, 1, 75; Bonetti, *Le leggi sulle tasse di registro*, I, Milano, 1925, p. 38: «... è un mezzo che gli interessati, costretti dalla necessità, lasciano alla Finanza per scoprire la omissione e punirla mediante l'applicazione, oltre della tassa, anche della sopratassa... ». Jammarino, *Commento alla legge sulle imposte di registro*, Torino, 1959, I, p. 623.

Le conseguenze di natura tributaria, che derivano da tutte le ipotesi di enunciativa, ora elencate, in presenza di tutti i requisiti giuridici per ciascuna di esse previsti dalla legge, sono identiche per tutte le ipotesi: applicazione del'imposta, non solo agli effetti giuridici dell'atto enunciante, ma anche agli effetti giuridici delle disposizioni enunciate, salvo le eventuali pene pecuniarie, in quanto applicabili.

2. È questa la prima delle molteplici fattispecie giuridiche concrete in cui si articola l'istituto della enunciazione; la disciplina è svolta dal comma 1 dell'art. 21, che ne prevede i requisiti giuridici necessari per la sua esistenza e le conseguenze di natura tributaria. Tralasciando questo secondo aspetto, comune ad ogni tipo di enunciativa, in quanto dettato dall'unica *ratio legis* che informa tutto l'istituto, esaminiamo distintamente i requisiti, a cui la nuova normativa dell'art. 21, condiziona l'enunciazione convenzionale di « disposizioni contenute in atti scritti », soggette al registro e non registrate.

Essi sono: 1) l'atto enunciante deve essere sottoposto alla formalità; 2) le disposizioni contenute negli atti enunciati debbono essere soggette al registro in termine fisso o in caso di uso e non debbono aver scontato l'imposta relativa; 3) l'enunciazione deve essere tale da identificare la natura e gli elementi essenziali delle disposizioni contenute negli atti enunciati e, da ultimo; 4) l'enunciazione deve provenire dalle stesse parti che hanno posto in essere le disposizioni enunciate.

Il primo dei requisiti per l'applicazione dell'imposta di enunciazione, sopra elencati, non presenta eccessive difficoltà interpretative; è evidente, infatti, che l'Amministrazione finanziaria può conoscere gli atti soggetti al registro e non registrati, solo se l'atto, che ne contiene la menzione, sia presentato alla registrazione volontariamente, o si verifichi per esso una delle ipotesi che legittimano la registrazione d'ufficio a norma dell'art. 15.

C'è, tuttavia, una precisazione da fare, nascente dalla nuova disciplina, introdotta dal D.P.R. 634, in materia di enunciazione e di caso di uso. Vigente la legge di registro del 1923 era sorto un dibattito circa l'interpretazione da dare al requisito in esame: si discuteva, infatti se la presentazione al registro dell'atto enunciante costituisse, di per sé, titolo valido per sottoporre al registro anche l'oggetto della enunciazione, ovvero se la presentazione alla formalità del-

l'atto enunciante dovesse costituire l'adempimento di una precisa obbligazione tributaria, prevista dalla legge, in considerazione della qualità dell'atto enunciante (con conseguente irrilevanza, ai fini dell'applicazione dell'imposta di enunciazione, delle fattispecie in cui l'atto enunciante, non soggetto al registro, fosse stato presentato alla formalità, volontariamente) (7). Prima di verificare se un tale dibattito sia ancora giustificato in base alla attuale disciplina, occorre una breve indagine preliminare volta a verificare se l'istituto della enunciazione configuri, anche alla luce della attuale disciplina, un « caso di uso ». A mio giudizio, sebbene l'art. 6 del D.P.R. 634, a differenza dell'art. 2 della legge del 1923, non annoveri « esplicitamente » fra le diverse fattispecie integranti il caso di uso anche la enunciazione di atti in altri presentati alla formalità, tuttavia tale fattispecie di « caso di uso », è tutt'ora prevista, seppure implicitamente, nella vigente disciplina della enunciazione. Infatti l'imposizione del tributo alla categoria di atti che la legge considera soggetti al registro « in caso di uso », è legittima, non solo in conseguenza della loro stipulazione, ma anche se si verifichi un caso di uso (8).

Da questa ovvia considerazione, si deduce che ogni qual volta la legge utilizza una particolare fattispecie per sottoporre a tassazione la categoria degli atti in esame, tale fattispecie necessariamente, deve costituire una ipotesi di « uso », anche se implicita. Poiché, quindi, l'art. 21 D.P.R. 634, più volte prevede l'applicazione dell'imposta di enunciazione alle disposizioni soggette al registro in caso di uso, e non registrate; — sia esplicitamente, come nei comma 2 e 3, sia implicitamente, come nell'ultima parte del comma 1 — tale normativa induce ad identificare, nella enunciazione di atti, non soggetti al registro in termine fisso, una ipotesi particolare di caso di uso (9). Per-

---

(7) Uckmar A., *op. cit.*, II, p. 466, sosteneva che, se l'atto enunciante non fosse stato soggetto al registro « per la sua formale esistenza », non avrebbe potuto costituire titolo valido per l'applicazione dell'imposta agli atti menzionati. Contra: Cosentini, *Enunciazione ed imposta di titolo ai fini dell'imposta di registro*, in *Dir. prat. trib.*, 1969, II, 845, il quale giungeva a conclusioni differenti a seconda che l'atto enunciante fosse soggetto a registro in termine fisso, o in caso di uso.

(8) Ad eccezione, naturalmente dell'ipotesi, in cui l'atto sia presentato, volontariamente, alla formalità.

(9) Quanto sopra affermato, mi sembra conforme al dettato dell'art. 6 (D.P.R. 634). Quando le parti pongono in essere una enunciazione provvista di tutti i requisiti previsti dall'art. 21 (completezza della menzione, identità delle parti, ecc.), praticamente è come se fossero presentate alla registrazione due convenzioni distinte: una enunciante, che materialmente viene presentata alla formalità, l'altra, in essa contenuta e descritta in tutti i suoi elementi essenziali, che ne segue le sorti. Così, Berliri, *Le imposte di bollo e di registro*,

ché si realizzi questo caso di uso, e quindi si possa applicare il tributo anche agli atti, oggetto della enunciazione, non è più necessario che l'atto principale sia soggetto al registro per la sua intrinseca natura, come richiedeva, inequivocabilmente, il previgente art. 2, essendo sufficiente che la menzione sia contenuta in un atto, presentato, per qualsiasi ragione, alla formalità. Da ciò segue che il dibattito sopra richiamato non ha più ragione di essere, visto che, ormai è irrilevante, tanto per l'enunciazione di atti da registrare in termine fisso, quando per quella di atti soggetti alla formalità in caso di uso, la necessità che la legge preveda uno specifico obbligo di registrare l'atto enunciante.

Viceversa, è evidente che le disposizioni, oggetto della enunciazione, debbano, dal canto loro, essere soggette al registro.

Per quanto poi riguarda gli ultimi due requisiti giuridici, comuni anche alla enunciazione di convenzioni verbali, si rimanda a quanto si dirà, particolareggiatamente, in quella sede.

3. Come abbiamo visto precedentemente, la struttura giuridica ed i fini cui tende l'istituto dell'enunciazione di atti non registrati, discendono direttamente dal principio di natura civilistica, contenuto nell'art. 1318 del c.c. del 1865. L'influenza del principio giuridico contenuto in tale norma, era evidentissima proprio nella disciplina della enunciazione in atti convenzionali di convenzioni verbali, contenuta nell'art. 62 della Legge di Registro del 1923 (10); esso in particolare si evidenziava nell'ultima parte del comma 2 di tale articolo che richiedeva, per l'esistenza della particolare fattispecie di enunciativa in esame, la necessità di una connessione diretta tra la convenzione verbale enunciata e le disposizioni dell'atto enunciante, riproducendo, così, quasi letteralmente l'art. 1318, citato.

All'origine delle due norme, infatti, vi è lo stesso concetto tecnico-giuridico, anche se utilizzato per scopi pratici differenti, essendo applicato in sistemi normativi diversi. Come l'art. 1318 esigeva, per

---

Milano, 1970, p. 142: «... La legge considera l'enunciazione (di atti scritti) come un equivalente dell'inserzione e quindi, ai fini della liquidazione dell'imposta è sempre dovuta la tassa propria dell'atto enunciato come se questo fosse stato presentato separatamente alla registrazione».

(10) L'art. 62, infatti, nella parte che qui interessa, recitava: «...È pure dovuta l'imposta per le convenzioni verbali enunciate nell'atto presentato alla registrazione e non registrate, purché abbiano una connessione diretta con la disposizione dell'atto in cui sono enunciate». Confr. RASTELLO, *Fattispecie tributaria composita con elementi letterali di fattispecie diverse*, in *Giur. it.*, 1968, I, 1, 1261.

l'efficacia probatoria dell'atto enunciante, che le disposizioni in esso menzionate fossero in connessione diretta con quelle dell'atto che ne conteneva la menzione, così la norma dell'art. 62 della legge di registro, letteralmente ne riproduceva la stessa esigenza, allo scopo di realizzare lo stesso presupposto giuridico, che è quello di far si che le convenzioni verbali enunciate trovino, nell'atto scritto enunciante, il loro titolo documentale concreto. Siamo qui in presenza, non di rapporti giuridici consacrati in atti scritti, certi, quindi nella loro esistenza documentale, ma di semplici convenzioni verbali la cui esistenza giuridica è incerta, in quanto di difficilissima prova. Ne discende che l'atto enunciante assume una importanza del tutto particolare dovendo fornire, non solo la prova della pregressa convenzione verbale ma addirittura costituire il titolo documentale concreto delle disposizioni verbali menzionate. Data infatti la aleatorietà propria di tali convenzioni, le parti contraenti difficilmente potrebbero usufruire degli effetti giuridici da esse prodotti. È questa la ragione per cui il legislatore del 1972, al pari del suo predecessore del 1923, — ad eccezione di alcune convenzioni di particolare importanza giuridico-economica — sottopone ad imposta le convenzioni verbali solo se esse risultino evidenziate da un atto scritto, attraverso la enunciazione (art. 3) (11).

Esaminando ora la nuova disciplina introdotta dall'art. 2 del D.P.R. 634, notiamo che si richiedono requisiti giuridici nuovi per realizzare lo stesso presupposto giuridico della vecchia disciplina, che si estrinseca nella necessità che l'atto enunciante fornisca alle convenzioni, in esso enunciate e quindi alle parti contraenti, quella consistenza documentale, che esse non hanno avuto nel momento della loro formazione e che, permettendo la loro conoscenza legale alla Amministrazione finanziaria, legittima l'imposizione del tributo.

I nuovi requisiti giuridici della enunciativa di convenzioni verbali si deducono dalla nuova struttura che il legislatore ha conferito all'art. 21, rispetto al corrispondente art. 62. Da un lato, infatti, si è verificato un allontanamento, anche terminologico, letterale dalla norma dell'art. 1318, non essendo più richiesto il requisito

---

(11) Il comma 2° dell'art. 3 (D.P.R. n. 634) recita: « Gli altri contratti verbali sono soggetti alla registrazione quando siano enunciati in atti presentati alla registrazione a norma dell'art. 21. » Su tale argomento, cfr.: TESAURO, *op. cit.*, p. 98; PAPPACENA A., *Le imposte di registro e sulle donazioni nella teoria e nella pratica*, Roma, 1973, p. 7; S. GALLO, *Le nuove imposte di registro*, Piacenza, 1974, p. 55 e s. Conforme la giurisprudenza.

della connessione tra le norme enuncianti e le convenzioni verbali menzionate, di incerta interpretazione (12).

Dall'altro il legislatore, recependo un consolidato orientamento giurisprudenziale, e dottrinale, ha espressamente inserito nella disciplina positiva il requisito della identità delle parti dell'atto enunciante e delle convenzioni enunciate, estendendolo anche all'ipotesi, in cui, oggetto della menzione, siano atti scritti (13).

Affinché si realizzi tale ipotesi di enunciativa, infatti, l'art. 21 richiede: che l'atto principale sia presentato alla formalità, che l'enunciazione sia completa in tutti i suoi elementi, e che le convenzioni verbali enunciate, non soggette al registro in termine fisso, non siano estinte o non si estinguano con l'enunciazione.

La prima e più importante novità, che si rileva dall'esame dell'art. 21, in confronto alla precedente normativa, è costituita dalla necessità, ora espressamentet sancita nel testo dell'articolo citato, che le convenzioni enunciate siano state poste in essere tra « le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione ». Si tratta, appunto, di un requisito giuridico, che sotto il vigore della precedente legge di registro, era stato elaborato, stante il silenzio della normativa in proposito, dalla dottrina e da una giurisprudenza ormai consolidata, sulla base dei principi generali dell'imposta di registro ed in particolare sulla base dei principi propri dell'istituto in esame (14). Generalmente, però, si riteneva che tale principio (si può dire, tacitamente vigente) si applicasse solo alle enunciazioni di con-

---

(12) Si trattava di un concetto incerto, a cui furono mosse, sin dal tempo in cui era vigente in campo civilistico, moltissime critiche poiché confondeva il valore probatorio del documento con la rilevanza giuridica dell'enunciazione. Così Berliri, *op. cit.*, p. 181: «...La più o meno intensa connessione fra l'enunciativa e le disposizioni dell'atto che le contengono può influire per far riconoscere all'enunciativa stessa il valore di un negozio di accertamento, o, invece, di un semplice elemento di ricostruzione storica, liberamente valutabile dal giudice, ma non influisce in alcun modo sul valore probatorio del documento, il quale, in ogni caso fa prova dell'avvenuta enunciazione».

Sui rapporti fra negozio e documentazione, cfr.: F. Santoro-Passarelli, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1962, p. 143 e s.; Candian, *Documentazione e documento (teoria generale)*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, p. 579 ss.

(13) Uckmar A., *op. cit.*, II, p. 469; Jammarino, *op. cit.*, II, p. 627; Vignali, *Le tasse di registro*, II, Milano, 2ª ed., p. 134; S. Gallo, *op. cit.*, p. 98; oltre a numerosissime pronuncie giurisprudenziali, tra le quali, recenti: Cass., 8 gennaio 1968, n. 32, in *Riv. leg. fisc.*, 1968, 1091; Cass., 4 giugno 1968, *ivi*, 1968, 2058; Comm. Centr., 28 giugno 1973, n. 9091, in *Boll. trib.*, 1974, I, 997; Comm. Centr., 5 luglio 1973, n. 9665, *ivi*, 1974, I, 1531.

(14) Uckmar, *op. cit.*, II, p. 470; Cass., Sez. Un., 12 febbraio 1973, n. 406, in *Riv. leg. fisc.*, 1973, 1961; Cass., 29 marzo 1974, n. 889, in *Riv. leg. fisc.*, 1974, 1810

venzioni verbali, sulla base della considerazione che, solo in tale ipotesi, l'atto enunciante dovesse costituire un titolo documentale concreto, una « prova scritta » (15) delle convenzioni verbali menzionate, tale da legittimare l'imposizione del tributo su questi particolari negozi giuridici. La norma dell'art. 21, al contrario, molto più coerentemente ai principi generali dell'istituto in esame, estende il requisito in parola, anche alle enunciative aventi ad oggetto disposizioni contenute in atti scritti. La maggiore coerenza dimostrata dal legislatore del 1972 ai principi generali dell'istituto in esame, si evidenzia dalla considerazione che se l'enunciazione di atti non registrati costituisce una occasione, un presupposto concreto per la conoscenza legale da parte dell'Amministrazione finanziaria (con la conseguente tassazione di tali atti) solo se costituisce una prova chiara, o addirittura un titolo concreto delle disposizioni contenute in atti soggetti al registro e non registrati, è necessaria l'identità delle parti, che hanno posto in essere le disposizioni enunciate e le parti « intervenute nell'atto enunciante ». I principi generali in tema di prove esigono che nella fattispecie ora esaminata, siano le stesse parti contraenti a dichiarare l'esistenza di rapporti giuridici negoziali tra di esse intervenuti (16) indipendentemente dalla circostanza che i suddetti rapporti negoziali siano stati conclusi verbalmente o siano stati consacrati in un atto scritto. In caso contrario, per richiamare le parole del Berliri (17) i « soggetti dell'enunciazione porrebbero in essere solamente una manifestazione di scienza, ma non potrebbero utilizzare in alcun modo gli effetti giuridici prodotti da convenzioni enunciate, ma intervenute tra parti diverse ». La presenza, al contrario, del requisito in esame consente alle parti contraenti dell'atto principale di conferire certezza giuridica, ed in alcuni casi, consistenza documentale, a pregressi rapporti giuridici negoziali, tra le stesse intervenuti. Attraverso la riproduzione del contenuto di questi ultimi nell'atto enunciante, le parti, espressamente, ne ammet-

---

(15) Uckmar, *op. cit.*, II, p. 471; Jammarino, *op. cit.*, I, p. 627; G. Avezza, *Fondamenti di diritto positivo in tema di imposte di registro*, Roma, 1939, p. 174; Cass., 9 marzo 1974, n. 899, in *Riv. leg. fisc.*, 1974, 810; Cass., 19 giugno 1974, n. 1809, *ivi*, 2166 e numerose altre precedenti e successive pronunce giurisprudenziali.

(16) Scarlata-Fazio, *La nuova legge del registro. Commento al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634*, in *Boll. trib.*, 1973, II, 961; Dini R., *Prime osservazioni esegetiche alla nuova legge di registro*, in *Dir. e prat. trib.*, I, 214.

(17) Berliri, *op. cit.*, p. 184.

tono l'esistenza, riconfermano, in altre parole, la volontà degli effetti giuridici ed economici, che ne conseguono (18).

L'esplicita previsione della necessità che le parti contraenti dell'atto principale siano le stesse che hanno stipulato le convenzioni verbali enunciate, ci permette di chiarire alcuni dubbi interpretativi della vecchia normativa, sorti in occasione del verificarsi di particolari fattispecie di enunciativa. Ad esempio si affermava (19) che, nell'ipotesi, in cui oggetto dell'enunciazione fosse una convenzione verbale stipulata da tre o più persone, non sarebbe stato necessario che all'atto enunciante partecipassero tutte le parti intervenute nella convenzione verbale menzionata, essendo sufficiente l'intervento di due soltanto con differenti posizioni negoziali; ad esempio uno dei venditori ed uno solo dei compratori o due soli soci ecc. Alla luce della disciplina contenuta nella vigente legge di registro, ritengo che la tesi, ora esposta, possa condividersi solo in parte.

Non può condividersi nella parte in cui si sostiene che la presenza di alcune soltanto delle parti contraenti delle convenzioni enunciate, seppure in posizioni negoziali contrapposte, legittimi la imposizione del tributo su tutto il complesso dei rapporti giuridici che formano il contenuto delle convenzioni menzionate, facendo sorgere, così, obbligazioni tributarie anche in capo a quelle parti che, pur intervenute nelle convenzioni enunciate, soggette al registro solo in caso di uso (20) non partecipano all'atto enunciante.

Poiché l'art. 21, espressamente qualifica come elemento necessario di questa tipica conoscenza legale (da parte dell'Amministrazione finanziaria) dei presupposti di imposta il requisito dalla identità delle parti, nella fattispecie prospettata, l'imposta potrà legittimamente applicarsi esclusivamente a quelle disposizioni della convenzione enunciata, che siano intervenute fra le parti contraenti dell'atto enunciante presentato alla formalità. Solo per queste disposizioni si realizza la condizione prescritta dalla norma dell'art. 21. Non osta a tale conclusione la considerazione che possono essere, con ciò, tassate solo singole disposizioni negoziali e non l'intero contenuto, in

---

(18) Nell'ipotesi opposta, tutt'al più, ritengo che la enunciazione possa integrare una delle fattispecie, che legittimano la registrazione di ufficio, ai sensi dell'art. 15 D.P.R. n. 634.

(19) Berliri, *op. cit.*, p. 184.

(20) Per le altre convenzioni — soggette al registro in termine fisso — infatti, si è già verificato il presupposto d'imposta che genera il rapporto tributario fra l'Amministrazione finanziaria da un lato, e tutte le parti contraenti, dall'altro.

quanto può verificarsi che singole disposizioni dell'intero complesso dei rapporti giuridici negoziali costituiscano, di per sé, presupposti d'imposta, ed in secondo luogo, quanto qui sostenuto, è giustificato dalla nuova formulazione dell'art. 21. In esso, infatti, non troviamo più esclusivamente l'espressione « atti, convenzioni », bensì anche: « disposizioni contenute in atti » intendendo, così, il legislatore consentire che oggetto di enunciativa tassabile ben possono essere anche rapporti giuridici rientranti in più complessi negozi giuridici (come nella specie) ed oggi anche semplici atti o fatti giuridici, costituenti presupposti d'imposta, come, ad esempio, le operazioni, di cui all'art. 4 (21).

Il problema si pone, con particolare evidenza, nelle enunciazioni di società di fatto, costituenti una ipotesi fra le più frequenti: ci si domanda come debba essere applicata la norma dell'art. 21 quando sia presentato alla formalità un atto contenente la menzione completa di una società di fatto, proveniente solo da alcuni soci. Tenendo presente la disciplina dell'art. 21 (22) la risposta al quesito proposto dipende dalla soluzione che si adotta rispetto ad un'altra questione pregiudiziale: se, cioè, il requisito della identità delle parti enuncianti e delle parti contraenti le convenzioni menzionate sia richiesto solo per le enunciative aventi ad oggetto convenzioni soggette al registro in caso di uso, ovvero anche per le convenzioni soggette al registro in termine fisso. Se si segue la prima soluzione, sulla considerazione che, per gli atti soggetti al registro in termine fisso (scaduto), il presupposto d'imposta si è già verificato e la loro menzione in atti presentati alla formalità costituisce solo un'occasione per rendere operante il rapporto tributario nato con la stipulazione, bisogna conseguentemente riconoscere che l'enunciazione di una società di fatto, proveniente solo da alcuni soci, legittimi l'imposizione del tributo su tutto il contenuto dell'accordo sociale ed in capo a tutti i soci, essendo l'atto costitutivo di società soggetto a registrazione in termine fisso. Se, invece, si adotta la seconda soluzione, come sembra preferibile visto che l'art. 21, comma 1 non opera alcuna discri-

---

(21) È in questo senso, infatti, che, a mio avviso, deve interpretarsi l'uso promiscuo ed a volte non troppo chiaro, da parte del legislatore dei termini: « atto, convenzioni e disposizioni ».

(22) Sotto il vigore della previgente disciplina, non essendo esplicitamente richiesto dalla norma dell'art. 62 il requisito della identità delle parti, dottrina e giurisprudenza erano concordi nell'applicare l'imposta di enunciazione alle società di fatto enunciate solo da alcuni soci. Cfr.: Cass., 17 giugno 1968, n. 1954, in *Mass. dell'imposta di registro*, Padova, 1971, p. 551.

minazione, l'Amministrazione finanziaria potrebbe individuare, nell'atto enunciante (purché, naturalmente, siano presenti tutti gli altri requisiti), un rapporto associativo, costituente presupposto d'imposta, limitatamente ai soci intervenuti nell'atto presentato alla formalità, con conseguente imposizione del tributo relativo (23). A mio parere, non si potrebbe applicare l'imposta a tutto il complesso dei rapporti giuridici costituenti il contenuto della società enunciata ed a carico di tutti i soci; tale fattispecie, infatti sarebbe carente di uno dei requisiti espressamente sanciti nell'art. 21. Mentre il requisito della identità tra le parti dell'atto principale e le parti contraenti delle disposizioni contenute negli atti enunciati, rappresenta una novità, rispetto alla corrispondente disciplina precedente, niente di nuovo, al contrario, si riscontra nel comma 2 dell'art. 21, che recita: « L'enunciazione di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso non da luogo all'applicazione dell'imposta quando gli effetti delle disposizioni enunciate sono già cessati o cessano in virtù dell'atto enunciante ». Questo requisito giuridico, che non ha mai sollevato problemi interpretativi ed in ordine al quale vi è sempre stata concordia nella dottrina, discende, logicamente, dai principi generali, più volte richiamati, dell'istituto in esame. Se, infatti, le disposizioni contenute negli atti menzionati, siano estinte o si estinguano con l'enunciazione, l'atto presentato alla formalità non può più costituire titolo documentale di effetti giuridici non più esistenti. D'altro canto le parti « non hanno più interesse a ricorrere ad una enunciazione di comodo per ottenere la prova scritta di una precorsa convenzione verbale » (24), facendo venir meno, così, l'esigenza di natura cautelare, che presiede a questa ipotesi di conoscenza legale.

L'ultimo requisito giuridico, che si richiede per sottoporre ad imposta disposizioni contenute in convenzioni verbali, soggette al re-

---

(23) Cfr. Cass., 17 giugno 1968, n. 1954, cit., secondo la quale, per la valida costituzione di una società di fatto, occorre soltanto l'accordo dei partecipanti per conferire dei beni onde esercitare in comune una attività economica lucrativa. Per tutto il resto — modalità dei conferimenti, amministrazione, ecc. — provvedono, in mancanza di patti, le norme del codice civile, in specie quelle sulle società semplici ed in nome collettivo. Per quanto riguarda il contenuto minimo del contratto di società, in generale: F. Ferrara jr., *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1975, p. 240. Per un problema specifico sollevato dalla enunciazione di società di fatto, cfr. la recente risoluzione della Direzione generale delle tasse 2 luglio 1975, in *Riv. leg. fisc.*, 1975, 1760. Tacchi Venturi, *Note in tema di enunciazione di società di fatto ai fini dell'imposta di registro*, in *Leg. e giur. trib.*, 1974, 845.

(24) Rastello, *Il tributo di registro*, Roma, 1955, p. 442; Berliri, *op. cit.*, p. 181; Uckmar, *op. cit.*, II, p. 469; Vignali, *op. cit.*, II, p. 137.

gistro e non registrate, enunciate in atti presentati alla formalità, ancor oggi necessaria, sebbene sia stata elaborata sotto il vigore della precedente legge di registro dalla dottrina e dalla giurisprudenza sulla base dei principi generali dell'imposta di registro, consiste nell'esigenza che la menzione comprenda tutti gli elementi essenziali degli atti enunciati.

Quasi tutti gli autori, che in precedenza si sono occupati di questo argomento, erano concordi nel richiedere la presenza del requisito in discussione (25), tuttavia notevoli problemi sorgevano nel momento in cui si voleva stabilire in che cosa esso consistesse; problemi alimentati da incertezze giurisprudenziali che hanno dato vita a sentenze spesso discordi. Gli stessi problemi, generati dall'applicazione pratica della legge alle fattispecie concrete, si ripropongono, anche in presenza della legge vigente, dal momento che l'art. 21 al pari del precedente, non contiene nessuna disciplina esplicita in proposito, né la giurisprudenza ha avuto ancora modo di pronunciarsi tenendo presenti le nuove norme.

Il dissidio verteva su che cosa dovesse intendersi per completezza della enunciazione. Si sosteneva, da parte di alcuni autori e di alcune sentenze (26) che nell'atto presentato alla formalità dovesse essere contenuta una menzione circostanziata, precisa, completa di tutte le clausole e condizioni essenziali delle convenzioni verbali enunciate non registrate, in modo tale che l'atto principale fornisse « non solo la prova della sussistenza della convenzione verbale enunciata, ma la possibilità di identificare detta convenzione in ordine ai soggetti stipulanti, al suo oggetto, alla sua reale portata e cioè in tutti i suoi elementi essenziali » (27).

Pur condividendo, in linea teorica, la tesi ora ricordata, favorevole ad una enunciazione esplicita, altri autori obiettavano che, a volte, si potevano riscontrare (nella pratica) fattispecie giuridiche, in cui si poteva rilevare una enunciativa tassabile anche attraverso una enunciazione « implicita » dei rapporti negoziali. « Non è necessario »

---

(25) Uckmar, *op. cit.*, II, p. 470; Berliri, *op. cit.*, p. 181; Rastello, *op. cit.*, p. 443.

(26) Uckmar, *op. cit.*, II, p. 470; Berliri, *op. cit.*, p. 181; Avezza, *op. cit.*, p. 752; Cosentini, *op. cit.*, p. 847 ed altri.

(27) Comm. Centr., 23 agosto 1973, n. 10765, in *Comm. trib. centr.*, 1973, I, 950; Comm. Centr., 7 agosto 1972, n. 11479, *ivi*, 1973, I, 507; Comm. Centr., 8 giugno 1972, n. 8315, *ivi*, 1972, 1341. La giurisprudenza afferma, in dette pronunce: « ... l'ufficio finanziario non può ricavare *aliunde* o presumere quanto le parti abbiano taciuto o voluto al di fuori di quanto risulta dal testo dell'atto registrato ».

si affermava (28) « che l'enunciazione si concreti in una esposizione sistematica delle clausole del rapporto enunciato, per poter rilevare una enunciazione tassabile, ma è sufficiente che il negozio sia individuabile anche in via indiretta ». Anche la giurisprudenza, del resto piuttosto oscillante su questo punto, ha in alcune pronuncie (29) ribadito la tesi, ora prospettata, sempre tenendo fermo il principio, da tutti condiviso, secondo il quale, anche in presenza di un'enunciazione implicita, l'indagine (da parte dell'Amministrazione finanziaria) per individuare la convenzione verbale menzionata, non può ricorrere ad elementi non contenuti nell'atto presentato alla formalità.

In realtà, il dissidio ora esposto, nelle sue linee generali, è più formale che sostanziale. In primo luogo, occorre tener presente il principio (in ordine al quale, almeno tutti concordano), secondo il quale, qualora le parti vogliano procurarsi una prova documentale di un precedente negozio giuridico, che esse hanno concluso solo verbalmente, attraverso la sua enunciazione in un atto (tra le stesse intervenuto), necessariamente sono costrette a menzionare esplicitamente tutti gli elementi essenziali della convenzione. Non menzionando anche uno solamente degli elementi essenziali (essenziali nel senso che l'ordinamento giuridico li reputa necessari per l'esistenza e la validità del negozio giuridico e non altrimenti determinabili, se non attraverso una loro esplicita stipulazione da parte dei contraenti il negozio stesso), della convenzione verbale enunciata, questa non potrebbe in alcun modo identificarsi sulla base dell'atto registrato, né le parti potrebbero procurarsi una prova certa della convenzione pregressa; cadrebbe infine, lo stesso pericolo di evasione fiscale. Ne discende che, per tassare mediante la enunciazione una convenzione verbale, intesa come fonte di un complesso organico di rapporti giuridici per le parti contraenti, è necessario, in presenza degli altri requisiti sopra esposti, che la menzione contenuta nell'atto presentato alla formalità, sia completa, nel senso che comprenda tutti gli elementi essenziali, indispensabili per identificarla. Ma se ciò non avviene, tenendo presente la nuova formulazione dell'art. 21, l'imposta si potrà applicare legittimamente a singole disposizioni del contenuto negoziale, costituenti autonomi presupposti di imposta.

---

(28) Rastello, *op. cit.*, p. 443.

(29) Cass., 26 giugno 1950, in *Riv. leg. fisc.*, 1950, 685; Comm. Centr., 9 dicembre 1971, n. 15451, in *Comm. centr. imp.*, 1972, I, 293; Comm. Centr., 13 marzo 1972, n. 4073, in *Comm. centr. imp.*, 1972, I, 476; Cass., 5 maggio 1972, n. 135, in *Rass. avv. Stato*, 1972, I, 678.

In entrambe le ipotesi ora prospettate, tuttavia, non ha importanza l'eventualità che l'enunciazione sia implicita o esplicita, purché completa in tutti i suoi elementi. L'enunciazione implicita, secondo l'elaborazione giurisprudenziale, si realizza quando le parti contraenti dell'atto presentato alla registrazione non rivelino espressamente la esistenza e le caratteristiche di precedenti rapporti negoziali, tra di loro intercorsi, ma enuncino un insieme di clausole contrattuali che, interpretate le une in correlazione con le altre, secondo le regole generali sull'interpretazione dei contratti, rivelino la esistenza di un negozio giuridico, tipico o atipico. Poiché, come è giurisprudenza consolidata, anche in tale ipotesi, l'individuazione e classificazione giuridica dell'oggetto della menzione non può avvenire, se non sulla base degli elementi desunti dall'atto enunciante, l'enunciazione, seppure implicita, deve essere completa. Ecco quindi che, in ultima analisi, diviene insostenibile classificare la cosiddetta « enunciazione implicita », come una fattispecie speciale, con caratteristiche diverse, peculiari, rispetto alla più generale categoria della enunciazione tassabile.

4. Con questa espressione ci si riferisce a quella particolare fattispecie di conoscenza legale e conseguente tassazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di atti soggetti al registro e non registrati nei termini, che si realizza attraverso la menzione di tali atti « contenuta » in provvedimenti giudiziari. Precisamente in quei provvedimenti giurisdizionali elencati nell'art. 35 (30). È questa la seconda delle ipotesi di enunciazione tassabile, ricordate all'inizio del presente articolo, che presenta caratteristiche del tutto peculiari che la differenziano da tutte le altre fattispecie fino ad ora esaminate, generate sia dalla natura dell'atto che contiene la menzione — non più privato, ma giudiziario, proveniente quindi da un soggetto diverso dalle parti contraenti —, sia dal procedimento, di natura contenziosa, che consente l'imposizione tributaria. Anche in questa ipotesi, tuttavia, essendo unica la *ratio legis* che informa tutto l'istituto, gli effetti di diritto tributario sono gli stessi, già visti nei paragrafi precedenti: imposizione, non solo del tributo proprio dell'atto principale (provvedimento giudiziario), ma anche di quello proprio degli atti in esso contenuti.

---

(30) Cfr. Comoglio, *Il processo civile e la riforma tributaria*, in *Dir. e prat. trib.*, 1973, I, 778.

In questo caso, infatti, si realizza un presupposto che legittima l'imposizione, non di un solo tributo, comune a più atti, come avveniva nelle precedenti enunciazioni convenzionali, ma di due tributi, aventi natura diversa, sebbene entrambi rientranti nella più generale imposta di registro: l'uno, giudiziale, sul provvedimento enunciante, l'altro, contrattuale, come vedremo meglio in seguito, proprio degli atti enunciati (31).

Iniziando l'esame di questa ipotesi di enunciativa tassabile, si nota immediatamente da un punto di vista sistematico, che la normativa introdotta dal D.P.R. 634 è scarna, direi, in confronto con la precedente disciplina. Il legislatore delegato, in esecuzione dei dettami imposti dalla legge delega diretti a ridurre il numero degli articoli della legge di registro, ne ha contenuta la disciplina solamente in alcuni commi degli artt. 21 e 63, utilizzando, peraltro, espressioni non del tutto chiare. Ne è risultata una normativa eccessivamente sintetica, di difficile coordinamento e di ancor più ardua interpretazione. Si ripropongono, quindi alcune questioni già sorte nel vigore della legge del 1923, mentre ne sorgono di nuove, in relazione a nuovi concetti introdotti dal D.P.R. 634.

La prima questione interpretativa, che sorge dalla eccessiva sinteticità della normativa attuale, riguarda la classica bipartizione tra « imposta di titolo » ed enunciazioni giudiziali in senso stretto. Sotto il vigore della legge di registro del 1923, nell'ambito della più generale enunciazione giudiziale, sulla base della precisa norma dell'articolo 72 (32), si distingueva l'enunciazione di atti non registrati in provvedimenti giudiziali emessi in base alle disposizioni stesse, da quelle enunciazioni di atti che, pur menzionati nei provvedimenti giudiziari, non ne costituiscono il presupposto logico. La distinzione (frutto di elaborazione dottrinale e giurisprudenziale) era generata dal fatto che la legge di registro disciplinava esplicitamente solamente la prima delle due fattispecie (con l'art. 72 appunto).

---

(31) Cass., 5 aprile 1973, n. 4959, in *Comm. trib. centr.*, 1973, I, 491: « ... Quando una sentenza pronuncia su domande che si basano su convenzioni non ridotte in scritto e per le quali non siano stati enunciati titoli registrati, si applica, oltre all'imposta dovuta sulla sentenza (tassa di sentenza) anche la imposta alla quale la convenzione avrebbe dovuto essere assoggettata secondo la sua natura se fosse stata precedentemente registrata ».

(32) L'art. 72, recitava: « Quando le sentenze pronunziano su domande che si basano su convenzioni non ridotte in iscritto o per le quali non siano stati enunciati titoli registrati si applica, oltre all'imposta dovuta sulla sentenza, anche l'imposta alla quale la convenzione avrebbe dovuto assoggettarsi secondo la sua natura se fosse stata precedentemente registrata ».

Era necessario, quindi, trovare, nella disciplina dell'argomento in esame una norma, che fosse applicabile alle enunciazioni di atti (non registrati) non integranti il presupposto diretto dell'atto giudiziario enunciante, per evitare una evidente e facile elusione dell'imposta. Tale « questione » fu risolta dalla maggior parte della dottrina, sebbene con autorevoli dissensi (33) e dalla giurisprudenza, quasi costante, estendendo la portata dell'art. 62 a tutte le ipotesi di enunciazione giudiziale, che non fossero rientrate nella previsione legislativa dell'art. 72. In altre parole, applicando la disciplina dell'art. 62 agli atti enunciati non costituenti il presupposto logico della pronuncia del magistrato. Si aveva riguardo, in particolare, alle menzioni di convenzioni, che, nelle varie fasi processuali precedenti la pronuncia del magistrato, le parti, concordemente, o una sola di esse con l'assenso, anche tacito, delle altre, adducono nei loro atti e che, anche se non servono, poi, di base alla sentenza, o all'altro provvedimento che chiude il processo, rimangono ugualmente acquisite agli atti processuali. Tali convenzioni, riconosciute da tutte le parti in causa o date per scontate dal giudice, anche se non rientrano nel giudicato esplicito, non condizionando direttamente il dispositivo, trovano negli atti del processo, sebbene con efficacia minore degli atti contenuti nel dispositivo, una prova della loro esistenza. « Non si potrà, quindi » affermava Rastello (34) « contestare la tassazione del rapporto enunciato a termini dell'art. 62, sempre che, s'intende, ricorrano le condizioni ed i requisiti in tale articolo previsti ». Il risultato di questa elaborazione dottrinale e giurisprudenziale portava a configurare la enunciazione giudiziale divisa in due fattispecie ben distinte.

Il legislatore del 1972, al contrario, avvertendo, forse la macchinosità della distinzione, sopra illustrata, ha costruito una fattispecie unica di enunciazione giudiziale, operando, a mio parere, una discriminazione relativa alla natura degli atti, oggetto della menzione,

---

(33) Uckmar, *op. cit.*, II, p. 463 riteneva che: « la semplice menzione di una precedente convenzione soggetta al registro, fatta in sentenza, non renda esigibile l'imposta su tale convenzione, a meno che la sentenza, riconoscendo la esistenza della convenzione stessa, ne costituisca il titolo », conformi: Berliri, *op. cit.*, p. 184; Giannini A. D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965, p. 427; De Bono, *La legge del registro*, Milano, 1961, p. 438.

(34) Rastello, *op .cit.*, p. 438, conformi: Montalbano, *Tasse giudiziarie e di titolo nella legge di registro*, Milano, 1947; Greco, *Brevi riferimenti in tema di tassazione di convenzioni verbali enunciate in sentenze*, in *Giur. it.*, 1955, I, 1, 23-27; Id., *Responsabilità per l'imposta di registro relativa a convenzione enunciata in giudizio*, in *Dir. e prat. trib.*, 1956, II, 139; Jammarino, *op. cit.*, II, p. 696.

tra atti soggetti al registro in termine fisso o solo in caso di uso. Per dimostrare ciò, occorre esaminare attentamente coordinandole tra di loro, le norme (per la verità abbastanza ermetiche) che disciplinano la enunciazione giudiziale: il comma 3 dell'art. 21 e l'art. 63. Ai fini della nostra indagine, interessa analizzare l'espressione usata dal legislatore nel comma 3 dell'art. 21: « Se l'enunciazione di un atto non soggetto a registrazione in termine fisso è contenuta... ». Con tale espressione, molto generica, il legislatore ha inteso riferirsi, sia agli atti non registrati, che siano serviti di base a provvedimenti giudiziari, sia agli altri atti addotti nel processo. È un termine molto ampio, direi onnicomprensivo, che può riferirsi ed a mio parere si riferisce, a tutte le possibili ipotesi di enunciazioni giudiziali di atti soggetti al registro in caso di uso. Per questa categoria di atti non esiste più una norma specifica, quale quella dell'art. 72, limitativa, in quanto diretta a disciplinare una tipica fattispecie giuridica (da cui la necessità di reperire in altre norme la disciplina mancante). Tutta la disciplina è compresa in questa espressione dell'art. 21, che non può non essere interpretata estensivamente. In essa sono comprese tutte quelle ipotesi costituenti il presupposto di quel tributo che si definiva « imposta di titolo ». Tutte le ipotesi, cioè, in cui, essendovi contrasto di pretese intorno all'esistenza, le caratteristiche, l'esecuzione di atti (per lo più negoziali), il giudice chiamato a dirimere la controversia, deve accertare l'esistenza degli atti stessi, utilizzandoli quali presupposti necessari per emettere il provvedimento giurisdizionale richiesto, sia esso di accertamento o di condanna. In questo caso l'accertamento del magistrato conferisce agli atti enunciati quella certezza, che in precedenza essi non avevano in quanto oggetto di contestazione; certezza incontrovertibile, in quanto coperta dal giudicato che legittima l'imposizione del tributo. Nel corso di un procedimento può accadere che siano addotte ed acquisite al processo disposizioni contenute in atti soggetti al registro in caso di uso e non registrati riconosciute esistenti ed efficaci dalle stesse parti in causa fra le quali sono intervenute. Si tratta di disposizioni certe, nella loro esistenza, le quali, pur non costituendo l'oggetto del giudizio e, quindi non utilizzate direttamente dal giudice per statuire in ordine alla lite in corso, tuttavia acquisite al procedimento (in quanto rispondenti ad interessi, fra i più vari, istruttori o meramente procedimentali), costituiscono un antecedente lontano della decisione del magistrato, maturata sulla base di tutti gli atti del processo. Anche queste disposizioni, quindi enunciate negli atti

processuali, certe, in quanto riconosciute dalle parti in causa tra le quali sono intervenute, sono « contenute » nel provvedimento del magistrato, che definisce il giudizio. Tanto più che la sentenza deve contenere, a norma dell'art. 132 c.p.c., oltre il dispositivo, anche la illustrazione dei motivi ed una esposizione, anche se concisa, dei fatti della causa; il provvedimento del magistrato, quindi, riassume tutto il procedimento ed una volta registrato, la formalità dovrà essere estesa a tutto il suo contenuto.

Come abbiamo affermato precedentemente, è scomparsa nel D. P.R. 634 la rigida distinzione tra imposta di titolo ed enunciazione giudiziale in senso stretto; una discriminazione, al contrario, si può rinvenire tra enunciazione giudiziale di atti soggetti al registro in termine fisso ed atti soggetti alla formalità in caso di uso. Si nota, infatti, che non vi sono norme positive dirette a disciplinare la prima delle due ipotesi ora elencate. Non sono tali: né il comma 2 ed il comma 3 dell'art. 21 (disciplinanti esclusivamente l'enunciazione di convenzioni da registrare in caso di uso), né il comma 1 dello stesso articolo; non è possibile, infatti, sostenere oggi (come invece era possibile per l'art. 62 della legge di registro del 1923), che l'art. 21, disciplinando gli atti enuncianti, si riferisca anche agli atti giudiziari. Osta a tale conclusione il requisito, espressamente previsto, dell'identità delle parti intervenute nell'atto enunciante e delle parti contraenti dell'atto enunciato. Esso non può realizzarsi né nell'imposta di titolo, in cui l'atto principale proviene solo dal magistrato, con esclusione delle parti private, né nelle altre ipotesi (sopra descritte) di enunciazione giudiziale, in cui l'atto enunciante sarà costituito sempre da un atto di una delle parti in causa, nel quale non intervengono le altre parti. Peraltro nemmeno l'art. 63 disciplina la fattispecie in esame ma si limita ad ammettere la possibilità che vengano emessi provvedimenti giudiziari sul presupposto di tali atti e le modalità della loro tassazione in caso di una loro allegazione materiale agli atti del giudizio. La mancanza, però, di una disciplina esplicita, non impedisce l'applicazione dell'imposta di enunciazione sugli atti soggetti al registro in termine fisso e non registrati, in quanto il presupposto giuridico che legittima l'imposizione del tributo su tali atti, come più volte ribadito, è dato dalla loro stipulazione (unita al decorso del termine fisso di registrazione). Se si è già verificato, l'Amministrazione finanziaria, ha la potestà concreta di sottoporre a tassazione tali atti, indipendentemente da una loro enunciazione. Conseguentemente l'eventuale enunciazione degli atti in esa-

me in provvedimenti giudiziari, non è che una delle tante occasioni per rendere operante un rapporto d'imposta già esistente (35). Concludendo, quindi, gli atti soggetti al registro in termine fisso, sia che servano di base a sentenze, sia che siano semplicemente enunciati in atti del procedimento e riassunti nella sentenza, saranno sottoposti al tributo per il solo fatto della loro stipulazione e del decorso del termine fisso.

5. Abbiamo cercato di dimostrare come, nell'attuale legge di registro sia scomparsa la distinzione tra « imposta di titolo » (relativa al precedente art. 72) ed enunciazione giudiziale in senso stretto (relativa al precedente art. 62), e come si sia creata una unica fattispecie di enunciazione giudiziale, comprendente nel suo ambito naturalmente le due ipotesi precedentemente distinte. Questa innovazione rispetto alla disciplina precedente non ha mutato la natura d'imposta contrattuale del tributo che, in occasione della enunciazione giudiziale, colpisce gli atti enunciati. In precedenza si tendeva ad attribuire tale natura soprattutto alla « imposta di titolo »; a mio parere, tuttavia, stante l'unicità dell'enunciazione giudiziale alla luce delle norme vigenti, unica deve essere la natura del tributo che ne consegue. Si tratta di un tributo, che sebbene esatto insieme alle cosiddette « tasse giudiziali », al momento della registrazione del provvedimento del magistrato, si differenzia completamente da esse (36). Mentre, infatti le « tasse giudiziali » mantengono forti caratteri della originaria natura di tasse, legate come corrispettivo all'esercizio della funzione pubblica svolta dai magistrati, il tributo in esame, ha natura d'imposta ed oggetto contrattuale (37). Per le « tasse giudiziali », l'esercizio della funzione giurisdizionale, culminante con l'emanazione del provvedimento costituisce il momento in cui nasce il rapporto tributario; per l'imposta di enunciazione, al contrario, la emanazione del provvedimento giudiziale costituisce solo un comple-

---

(35) JAMMARINO, *op. cit.*, II, p. 698: « ... La tassa di titolo consiste nel tributo che, *in occasione della registrazione della sentenza*, e indipendentemente dalla tassa giudiziale che si esige sulla sentenza stessa, viene applicato nella misura e nella qualità che si sarebbe resa esigibile sul contratto... se tale contratto fosse stato precedentemente sottoposto alla formalità della registrazione ».

(36) Giustamente JAMMARINO (*op. loc. cit.*) puntualizza: « Occorre fare una netta distinzione tra i due tributi, ognuno dei quali risponde ad una propria esigenza ed ha natura ben diversa da quella dell'altra ». Cfr. TESAURO, *op. cit.*, p. 96.

(37) La classificazione del tributo di registro fra le imposte o le tasse, ha dato vita ad un vivace dibattito dottrinale, in ordine al quale, cfr.: A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, II, Milano, 1972, p. 245 e ss.

tamento del presupposto giuridico, qualora ci si trovi in presenza di atti soggetti al registro in caso di uso, ovvero soltanto una occasione per rendere operante un rapporto tributario esistente, qualora si tratti di atti da registrare in termine fisso.

In entrambi i casi la semplice menzione nel provvedimento giudiziale, sia essa diretta perché contenuta nel dispositivo, sia essa indiretta, in quanto contenuta in un atto del procedimento che la pronuncia del magistrato riassume, non rappresenta mai l'unico presupposto per l'applicazione del tributo, cosa che è tipica delle « tasse giudiziali ».

Si evidenzia, così, la sua natura d'imposta, legata al verificarsi di presupposti giuridici astrattamente predeterminati dal legislatore; nella specie la semplice stipulazione o la stipulazione unita all'accertamento del giudice o alla enunciazione provenientet dalle parti, contenuta in un atto del processo. Pur essendo esatto insieme quindi, alle « tasse » giudiziali (38), il tributo che abbiamo definito imposta di enunciazione giudiziale, colpisce le disposizioni negoziali in esso « contenute », o meglio l'insieme dei rapporti giuridici patrimoniali, oggetto della enunciazione, come indice di capacità contributiva delle parti contraenti, obbligati principali.

6. Abbiamo ora accennato all'oggetto della enunciazione giudiziale qualificandolo come l'insieme dei rapporti giuridici patrimoniali che integrano il contenuto degli atti menzionati nella sentenza. È necessario a questo punto precisare meglio quali tipi di atti possono essere contenuti nel provvedimento giudiziario. Poiché la enunciazione giudiziale non è altro che una fattispecie del più ampio istituto della enunciazione, anche per essa la ragione della sua esistenza è rappresentata dalla necessità di evitare che atti soggetti alla formalità si sottraggano al pagamento del tributo. Per far fronte a questo pericolo, la legge di registro contiene una norma, l'art. 63, che vieta a pubblici ufficiali di enunciare « negli atti da loro formati, non soggetti a registro in termine fisso, gli atti soggetti a registro in termine fisso e non registrati e di assumere a base dei loro provvedimenti atti soggetti a registro in caso di uso e non registrati », tuttavia « il divieto, di cui al precedente comma, non si applica

(38) Dirette a colpire il provvedimento giudiziale in sé e per sé considerato, per gli effetti che esso produce come atto di un organo dell'Amministrazione dello Stato, come si deduce dalla nota in fine all'art. 8 della tariffa all. « A ». CAPPELLOTTO, *Tasse di registro*, Venezia, 1932-1933, III, p. 856; UBERTAZZI, *La legge del registro annotata*, Casale Monferrato, 1928, II, p. 293.

per gli atti... comunque prodotti o esibiti davanti a giudici e arbitri, nonché ai provvedimenti giurisdizionali ». Proprio questa seconda parte dell'art. 63, che insieme alla riforma del caso di uso, costituisce una delle più radicali innovazioni alla precedente legge di registro, permette di puntualizzare l'oggetto della enunciazione giudiziale, in relazione al fine cautelare che persegue. Il legislatore delegato ha cercato di contemperare la esigenza, pur sempre viva, di evitare elusioni dell'imposta, con il rispetto assoluto del principio costituzionale della intangibilità del diritto di difesa, seguendo due linee parallele. Da un lato, ha abolito quelle norme (39), portanti divieti di produrre, far valere in giudizio atti non registrati, o addirittura divieti al giudice di statuire in base a tali atti, pena la responsabilità, anche personale; dall'altro ha radicalmente modificato il caso di uso (40) escludendo da esso qualsiasi ipotesi di esibizione, produzione, enunciazione di atti in giudizio davanti all'autorità giudiziaria ordinaria, amministrativa e nei procedimenti arbitrali. Alla luce delle nuove norme, introdotte dal D.P.R. 634, quindi, sia il magistrato (ordinario, amministrativo, arbitro) può liberamente statuire in base ad atti soggetti al registro in termine fisso o solo in caso di uso, non registrati, senza timore o remore di eventuali responsabilità a suo carico, sia le parti possono enunciare o esibire i suddetti atti nel corso del processo, senza essere obbligati a scontare alcuna imposta preventiva. Da ciò discende, per l'argomento che qui interessa, una ulteriore prova per poter affermare che l'enunciazione giudiziale può avere ad oggetto qualunque atto non registrato, tanto scritto, quanto verbale. Per questi ultimi, e limitatamente a quelli soggetti al registro in caso di uso, occorre fare una ulteriore precisazione. La loro enunciazione — negli atti del giudizio (se proviene dalle parti in causa) nella pronuncia, se è opera dell'accertamento del giudice) — rappresenta (come più volte ribadito) non solo la prova della loro esistenza, ma addirittura il titolo documentale concreto. Tale funzione dell'enunciazione si realizza unicamente se la loro menzione ne accerta la esistenza attuale, la possibilità di produrre effetti giuridici se, invece, la sentenza del magistrato (è questa, infatti, la ipotesi più interessante) accerta la nullità delle disposizioni non registrate, o le annulla, ai sensi dell'art. 36, esclude la tassabilità della enunciazione, poiché « manca la trasfusione nella sentenza

(39) Quali gli artt. 106, 108, 118 della legge del registro del 1923.

(40) Cfr. Comoglio, *op. cit.*, p. 786. Circolare ministeriale 10 gennaio 1973, n. 7/302692 Direzione Generale delle Tasse ed Imposte indirette sugli affari.

di un titolo convenzionale con la conseguente formazione della prova documentale del titolo stesso » (41). Continuando l'analisi dell'oggetto della enunciazione giudiziale, si pone all'attenzione un'ultima questione interpretativa, derivata dalla natura contrattuale dell'imposta di enunciazione, la quale, già sotto il vigore della legge del 1923, aveva dato vita ad una controversia, relativa alla determinazione della base imponibile. Si discuteva se l'imposta di titolo dovesse essere estesa all'intero contenuto degli atti soggetti al registro in caso di uso enunciati, o limitatamente a quella parte dedotta in giudizio e costituente il presupposto logico del giudicato. Come abbiamo già accennato in precedenza, nell'introduzione di carattere sistematico, sebbene il D.P.R. 634, sia piuttosto avaro di norme in argomento, tuttavia è questo, forse l'unico problema interpretativo positivamente risolto dalla norma dell'art. 21. Il comma 3 infatti dispone che l'enunciazione di un atto, non soggetto al registro in termine fisso, contenuta in provvedimenti giudiziari legittima l'applicazione dell'imposta « sulla parte dell'atto enunciato non ancora eseguita ». Se ne deduce che l'imposta di enunciazione colpirà solamente quegli effetti degli atti menzionati non ancora esauriti, in quanto le prestazioni patrimoniali relative non hanno ancora avuto esecuzione. Vi è, quindi, in questa ipotesi di enunciazione tassabile, una estensione agli atti scritti enunciati del requisito che il comma 2 dell'art. 21 limita alle convenzioni verbali, non distinguendo la norma, ora analizzata, tra i due tipi di atti. Rimane solo un punto da chiarire, sollevato dalla dottrina (42): l'imposta si applica solo a quella parte non eseguita (delle disposizioni enunciate) dedotta in causa (in ordine alla quale vi è contestazione), ovvero deve colpire anche quella parte, in ordine alla quale i contraenti sono concordi e, quindi, non è oggetto del giudizio? Poiché il giudice per dirimere una controversia avente ad oggetto anche una sola parte del contenuto di una convenzione, deve accertare l'esistenza e la natura dell'intera convenzione, data la natura contrattuale dell'imposta di enunciazione giudiziale questa dovrà colpire gli effetti giuridici, che potrà produrre l'intero contenuto convenzionale. Anche la parte non contestata della convenzione (non ancora eseguita), infatti, sarà « contenuta », sebbene nel giudicato implicito, nella sentenza del magistrato e, come tale, rientra nella previsione dell'art. 21.

CARLO FILIPPETTI

Università di Perugia

(41) RASTELLO, *op. cit.*, p. 440.
(42) MICHELI, *Corso*, cit., p. 419.

RIFLESSIONI SULLA DEFINIZIONE GIURIDICA DI REDDITO

(A PROPOSITO DI UNA RECENTE OPERA SULLA PROGETTAZIONE GIURIDICA DEL REDDITO)

1. Tra gli studiosi di diritto tributario che hanno contribuito alla discussione circa la possibilità di giungere ad una « definizione giuridica » del reddito, NICOLA D'AMATI occupa un ruolo di indubbio rilievo: e ciò non solo, e non tanto, per avere approfondito tale problematica in un lungo arco di tempo (1) quanto per avere immediatamente indirizzato la ricerca a risultati positivi, privilegiando il tentativo di tipo ricostruttivo rispetto alla posizione eccessivamente critica, o comodamente agnostica (2).

Oggi il discorso di D'AMATI trova compiuta e organica sistemazione ne « *La progettazione giuridica del reddito* », opera in tre volumi (3) comparsa in felice sintonia con l'emanazione della legge delega per la riforma tributaria e dei decreti delegati riguardanti le imposte sui redditi: e anche dalla particolare collocazione cronologica, discende, indubbiamente, l'importanza dell'indagine, quale ponte di passaggio tra il vecchio e il nuovo sistema di imposizione dei redditi, attraverso la messa a fuoco — diremmo in via « consuntiva » — di una pluralità di problemi nati nella vigenza della normativa abrogata,

---

(1) Si vedano infatti: *Definizione legislativa del concetto di reddito imponibile*, in *Riv. trib.*, 1964, 121 ss.; *Il presupposto dell'imposta complementare*, in *Giur. imp.*, 1963, 693 ss.; *Il reddito complessivo nella imposta complementare*, in *Boll. trib.*, 1966, 1223 ss.; *La teoria strutturale del reddito fondiario*, in *Dir. prat. trib.*, 1969, I, 601 ss.; *La trama giuridica del reddito*, Bari, 1972.

(2) V. ad esempio, DE MITA, *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*, Napoli, 1965, p. 143, nota (93); L. V. BERLIRI, *Appunti sul concetto di reddito nel sistema dell'imposta mobiliare*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1939, 13; VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932, p. 252; STEVE, *Redditi occasionali e imposta complementare*, in questa *Rivista*, 1942, II, 31; FALSITTA, *Spunti critici intorno al concetto di redditi assoggettabile all'imposta complementare*, *ivi*, 1967, II, 169 ss.

(3) Voi. I: *Le ipotesi della riforma tributaria*, Cedam, Padova, 1973; voi. II: *I redditi fondiari*, Padova, 1974; voi. III: *I redditi mobiliari*, Padova, 1975.

e l'accenno in via « preventiva » a taluni aspetti connessi con la nuova legislazione.

Prima di verificare in che modo, con l'intervento di D'Amati, il dibattito sulla definizione giuridica del reddito si sia orientato, sembra opportuno individuare brevemente le linee essenziali dell'opera, anche per sottolineare gli aspetti maggiormente interessanti e che più degli altri risultano utilizzabili nell'approccio con il nuovo sistema tributario.

2. L'A. si richiama espressamente ad un metodo di ricerca — già proposto nei precedenti scritti — che consenta di desumere dalla scienza economica e dall'analisi delle strutture tecniche gli elementi fondamentali per filtrarli attraverso gli strumenti tecnici che sono propri della scienza giuridica, onde elaborare una soddisfacente definizione del reddito imponibile (4): manifestando immediatamente l'opinione che il reddito consiste in un fenomeno sulla cui giuridicità non è lecito dubitare, costituendo un vero e proprio concetto giuridico, da ricavarsi secondo i metodi della dogmatica giuridica (5).

In applicazione di tale metodo, si giunge dunque alla riduzione del concetto giuridico di reddito mobiliare allo schema del credito e, parallelamente, alla riduzione del reddito fondiario all'esercizio del diritto di godimento sul bene, attraverso un lungo *excursus* nei settori dell'imposizione diretta imperniati sui tributi fondiari e sul tributo mobiliare.

---

(4) D'Amati, *La progettazione giuridica*, cit., I, p. 25.

(5) D'Amati, *op. ult. cit.*, p. 31, osserva che la giuridicità del fenomeno è resa evidente dal fatto che i diversi ordinamenti tributari, contengano o meno una definizione di reddito, in ogni caso disciplinano gli elementi sostanziali ed il procedimento per la determinazione relativa.

Per evitare possibilità di equivoci è opportuno osservare che la discussione sulla possibilità di giungere ad una nozione giuridica di reddito non rappresenta altro che un aspetto del rapporto (e dell'eventuale conflitto) tra esperienza giuridica ed esperienza economica: ciò non significa, tuttavia, che il problema possa essere risolto semplicemente attraverso la verifica — in un certo momento storico — dell'atteggiamento della norma nei confronti della realtà economica, stante la profonda differenza tra « disciplina legislativa » e « definizione giuridica » del reddito.

A ben vedere, anzi, combinare insieme le due tematiche ora delineate, fino a confonderne i tratti essenziali, equivale — a nostro giudizio — ad affrontare in modo errato la questione prospettata dal D'Amati e, in genere, il discorso sulla teoria giuridica del reddito.

Non si tratta, infatti, di individuare quale configurazione venga data al fenomeno economico da parte del legislatore (e se in tal modo, si crei o meno un conflitto tra qualificazione giuridica e realtà economica) ma invece, muovendo dalla qualificazione normativa, di constatare attraverso quali strumenti giuridici il fatto economico sia in ogni caso inserito nella fattispecie tributaria.

Cogliendo il carattere di *obbligazione propter rem* dell'imposta fondiaria (sulla scorta del collegamento intrinseco tra l'obbligo contributivo e i diritti reali da cui esso scaturisce in modo tipico), D'Amati giunge a ribaltare la collocazione del nesso tra la proprietà e l'imposizione, spostandola dal lato attivo del rapporto tributario (secondo l'impostazione tradizionale che ne vedeva il riflesso di un preteso dominio eminente dello Stato sui fondi assegnati in godimento ai singoli) al campo opposto, per effetto della presenza dell'obbligo di pagare l'imposta fondiaria all'interno dello stesso diritto di godimento del soggetto sul fondo.

In tal modo, e includendo nel concetto di ricchezza (inteso come insieme dei beni di cui il soggetto ha la disponibilità in relazione al perseguimento dei propri fini) anche l'elemento dell'appropriazione del bene da parte di un soggetto, la ricerca si snoda attorno alla rilevanza del possesso, inteso come effettivo esercizio del godimento assicurato dal diritto reale corrispondente, come elemento privilegiato sia dalla legge fiscale che da quella privatistica rispetto alla mera titolarità del diritto reale o al complesso di utilità che il singolo può ricavare dalla cosa.

In questo quadro « il godimento diviene l'elemento che permette al singolo di impiegare la cosa secondo la destinazione economico-sociale, e quindi lo strumento giuridico per acquistare legalmente la ricchezza prodotta (reddito) divenendo, così, soggetto d'imposta » (6): conclusione, questa, che consente di precisare come — nell'ambito dell'imposizione fondiaria — la situazione tributaria, pur non essendo identica a quella privatistica, ne possegga la stessa struttura formale, « sicché i mutamenti di questa si riflettono sulla prima ».

I risultati raggiunti con riferimento al settore dell'imposizione fondiaria, se da un lato costituiscono — nell'economia della ricerca — un punto di arrivo, in quanto consentono di intravedere — sia pure parzialmente — il disegno finale cui tende l'Autore, rappresentano anche l'imprescindibile presupposto per l'ulteriore proseguimento dell'indagine.

Muovendo da una osservazione indubbiamente esatta, e cioè che il serrato dibattito sul reddito mobiliare non offre spunti considere-

---

(6) D'Amati, *op. ult. cit.*, I, p. 67. È interessante osservare che la relazione tra soggetto e bene (possesso come effettivo esercizio del godimento assicurato dal diritto reale corrispondente) consente di tener conto anche delle caratteristiche del bene, dal momento che lo « statuto del godimento » è idoneo a definire il regime giuridico del bene appunto in relazione alle particolari caratteristiche del bene stesso.

voli per la ricostruzione giuridica del fenomeno, D'Amati ne fornisce una plausibile giustificazione, in un'ottica storica, e di politica legislativa, sottolineando che l'incapacità del legislatore dello Stato italiano subito dopo l'Unificazione di immaginare un modello sostanzialmente nuovo « rese l'imposta di ricchezza mobile un tributo sui redditi non fondiari, a carattere residuale, il cui meccanismo risentiva della logica reale dell'imposizione sui redditi immobiliari » (7).

Tale osservazione spinge l'A. a ricercare il punto di passaggio della teoria giuridica del reddito dal terreno fondiario a quello mobiliare senza rischiare un ribaltamento di posizioni, ma procedendo invece ad un'opera di estensione del campo tale da consentire l'analisi di ipotesi via via meno vicine a quelle iniziali.

Con riferimento al diritto reale di godimento, l'ipotesi più vicina a quella tipica (utilizzazione diretta del bene) è proprio quella di utilizzazione indiretta, attraverso la concessione negoziale di una certa misura di godimento ad altri: ciò che consente di estendere la teoria giuridica del reddito, strutturata in precedenza con riferimento alla funzione economico-sociale del bene, alla categoria dei corrispettivi della cessione negoziale dell'uso del bene ai terzi.

Sembra chiaro che, una volta modificato il punto di osservazione (con la sostituzione del rapporto obbligatorio al diritto reale, e quindi con la modificazione della situazione giuridica di cui è titolare il soggetto passivo), è assai agevole il superamento della « soglia dell'imposta di ricchezza mobile »; nel senso che la definizione giuridica del reddito, precedentemente ridotta in termini giuridici attraverso la nozione dei *frutti naturali* (ritratti o ritraibili dalla utilizzazione diretta del bene) viene integrata ed ampliata dapprima mediante la nozione dei *frutti civili* (ritratti dalla concessione dell'uso della cosa ad altri, quali, a norma dell'art. 820 cod. civ., gli interessi dei capitali, i canoni enfiteutici, le rendite vitalizie e ogni altra rendita, il corrispettivo delle locazioni) e quindi con il richiamo allo schema del credito, che viene inserito tra « i materiali per la costruzione della teoria giuridica del reddito » anche perché « il fenomeno della conversione reciproca dei diritti reali in diritti di credito non ha carattere eccezionale, ma è facilmente rilevabile nell'esperienza giuridica ».

3. A questo punto, una volta individuati — sia pure in modo superficiale e forse approssimativo — i tratti d'assieme della « defi-

---

(7) D'Amati, *op. ult. cit.*, p. 88.

nizione giuridica » proposta dal D'Amati, sembra opportuno tentare una prima valutazione di un discorso condotto nei termini appena delineati.

Preliminare ad ogni altra considerazione è una questione di ordine metodologico: dell'opera di D'Amati si può discutere solo ove ne siano chiari i presupposti e lo scopo, e quindi, ove si abbandoni l'idea che l'A. voglia giungere ad una categoria generale o ad un concetto giuridico di reddito la cui ricostruzione prescinde dall'assetto normativo dell'imposizione in un preciso momento storico (8).

Peraltro, proprio muovendo da tale osservazione, e quindi « datando » con precisione il discorso in argomento, ci si accorge che l'analisi elaborata nella '*Progettazione giuridica del reddito*', e la stessa « teoria giuridica » espressa dal D'Amati, per essere strettamente collegata ad un ammasso normativo che aveva trovato la sua definitiva composizione nel T.U. 1958 n. 645, finisce più per rappresentare il *de profundis* del sistema abrogato, che il supporto interpretativo di quello introdotto con la c.d. *riforma tributaria*. Paiono sufficienti, in proposito, brevi considerazioni.

Pur trattando, diffusamente della « suggestione dell'imposta personale » (9) e pur avendo, formalmente, riguardo alla legge delega per la riforma tributaria (10), il D'Amati si riferisce non già a quel reddito complessivo il cui possesso costituisce — come diremo in seguito — presupposto dell'IRPEF o dell'IRPEG, ma al reddito complessivo la cui materiale disponibilità costituisce presupposto dell'imposta complementare progressiva di cui al T.U. 1958 *cit.*: il che altera, ovviamente, la consistenza del discorso perché, nonostante la conclamata autonomia del reddito complessivo ai fini dell'imposta complementare, l'ulteriore andamento dell'indagine è pesantemente condizio-

---

(8) A tale critica, mossa dal De Mita, *La definizione giuridica*, cit., p. 143, l'A. replica più volte (vedi ad es. D'Amati, *op. loc. ult. cit.*, p. 31-32).

In realtà, tale aspetto della discussione ha alla base un evidente equivoco: sulla impossibilità di giungere ad una « definizione » o ad un « concetto giuridico » di reddito, prescindendo dal concreto assetto normativo dell'imposizione, vi è — esplicitamente o non — unanime consenso (sul punto v. Puoti, *Il lavoro dipendente nel diritto tributario*, Milano, 1975, p. 170, e autori ivi citati, a nota 69); il fatto è che lo stesso D'Amati, « nonostante le apparenze » si è ben guardato dall'intraprendere un simile tentativo, essendosi dedicato alla ricerca della definizione giuridica del reddito in un preciso momento storico, e all'interno di un bene individuato ordinamento giuridico.

(9) D'Amati, *La progettazione*, cit., voi. I, cap. III.

(10) Più volte l'A. richiama la relazione ministeriale alla legge di delega per la riforma tributaria, e in particolare il passo in cui si afferma che il nuovo sistema contributivo individua la qualificazione dei tributi non più nella diversa natura dei redditi, bensì nella diversa natura dei soggetti.

nato dalla premessa che « l'imposta complementare è un tributo di secondo grado che si aggiunge alle imposte dirette reali, integrando e chiudendo l'imposizione dei redditi... per cui il suo presupposto non può essere diverso da quello dei tributi a cui si aggiunge » (11).

In realtà, pur ponendosi espressamente il problema dell'assunzione della disciplina legislativa del reddito complessivo a « punto di riferimento per la costruzione di una teoria giuridica del reddito unitaria e coerente », l'A. si dimostra palesemente affetto da un complesso di rimozione nei confronti della nozione di reddito complessivo: e la reazione di rigetto si verifica puntualmente (12) nel momento in cui — pur dedicandosi all'esame analitico della disciplina vigente, introdotta con il d.P.R. 1973 n. 597 — il D'Amati sembra volutamente ignorare il vero e proprio ribaltamento di rapporti verificatosi tra le zone di imposizione di carattere personale e le zone di imposizione reale (13), catalogando i redditi nominati che concorrono a formare il reddito complessivo assoggettato ad IRPEF con lo stesso *codice* adottato per la lettura del T.U. 1958.

Se sono esatte le osservazioni che precedono, sembra inevitabile concludere che lo sforzo ricostruttivo di cui è espressione lo studio del D'Amati può valere — nei limiti in cui vi sia consenso sui presupposti dell'indagine e sull'obiettivo prefisso (14) — quale punto di

---

(11) D'Amati, *op. ult. cit.*, p. 78.

(12) Si veda tutto il vol. III dell'opera in argomento, dedicato ai *redditi mobiliari*.

(13) Sul mutamento di struttura del sistema di imposizione sui redditi, e sulle conseguenze della marcata *personalizzazione* del nuovo sistema ci sia consentito rinviare al nostro scritto *Il lavoro dipendente*, cit., p. 50 ss. e agli autori ivi indicati.

(14) Richiamando quanto già osservato in precedenza (e cioè che la ricostruzione tentata dal D'Amati non si pone — come riconosce lo stesso A. — « fuori della storia e, quindi, del diritto », proprio perché non intende prescindere dalle diverse qualificazioni del reddito (che non sono, peraltro, definizioni di esso) espresse dal sistema giuridico cui la ricostruzione stessa si riferisca) non si vede come possa mancare il consenso sui presupposti e sulla struttura del tentativo posto in essere in modo acuto e penetrante dal nostro scrittore. Dissenso potrebbe determinarsi, invece, in ordine alla valutazione dei risultati raggiunti: e non tanto sulla validità, quanto sulla utilizzabilità dei risultati stessi in sede di interpretazione della normativa tributaria.

In proposito è opportuno osservare che lo stesso A. si dichiara ben consapevole della portata e dei limiti della teoria giuridica del reddito (D'Amati, *op. cit.*, vol. III, p. 297) replicando al dubbio, da noi sollevato (Puoti, *op. cit.*, p. 170, testo e note), che la teoria « giunga ad enumerare le situazioni giuridiche che sono « a monte » del reddito (e appaiono strettamente idonee a produrlo) piuttosto che ad individuare una nozione (unitaria) di reddito »: ciò non toglie che un giudizio negativo sulla utilizzabilità dei risultati acquisiti si rifletterebbe gravemente sulla validità complessiva della costruzione.

partenza per un dibattito sulla possibilità di una definizione giuridica del reddito alla luce dell'attuale contesto normativo.

Si tratta ora di verificare brevemente tale possibilità muovendo espressamente dai risultati esposti dal D'Amati.

4. È opportuno però verificare preliminarmente la consistenza dei « materiali » raccolti dal D'Amati avendo cura di sottolineare che sono i diritti soggettivi indicati in precedenza, pur non potendo gli stessi « essere considerati redditi oppure elementi del concetto giuridico di reddito ».

In realtà, la circostanza che il concetto in argomento venga ricostruito attraverso l'impiego di *tutte* le situazioni giuridiche soggettive perfette, e cioè sia dei diritti assoluti (con l'ovvia esclusione dei diritti di personalità) che dei diritti relativi, convince del fatto che la traduzione in termini giuridici delle elaborazioni della scienza economica sia scarsamente utilizzabile in sede di interpretazione della disciplina positiva.

L'individuazione delle situazioni giuridiche che possono dar titolo al godimento della ricchezza in cui consiste il reddito sembra costituire, infatti, solamente una tappa nella ricerca di una sistemazione giuridica del fenomeno; e per di più una tappa nella quale il richiamo al diritto soggettivo appare effettuato senza alcuna discriminazione che non sia la distinzione tra diritti reali (quali materiali afferenti ai redditi fondiari) e diritti relativi (per i redditi mobiliari) (15).

Occorre, pertanto, chiedersi se — alla luce del sistema vigente — una ricerca che abbia ad oggetto la definizione giuridica del reddito e che muova dal risultato acquisito dal D'Amati, possa utilmente proseguire, da un lato muovendo all'*interno* del diritto soggettivo (onde prendere consapevolezza dell'intera area della definizione giuridica,

---

(15) Si è già avuto occasione di osservare (v. Puoti, *op. cit.*, p. 170, nota 71) che « il ricorso alla situazione giuridica soggettiva che è monte del reddito non sembra dar luogo a risultati di grande rilievo (quanto meno sotto il profilo della unitarietà del concetto di reddito) né costituisce un contributo alla ricostruzione della nozione in termini tali da tener conto anche delle cosiddette disposizioni residuali ». Sembra opportuno aggiungere che, nell'ambito delle due categorie dei redditi esaminate dal D'Amati, il materiale usato non consente — allo stato — di procedere ad ulteriori approfondimenti: ed infatti, per quanto riguarda i redditi fondiari, la distinzione tra diritto di proprietà e diritti reali di godimento non comporta altre connotazioni di rilievo in ordine alla nozione giuridica ricostruita, mentre, nell'ambito dei redditi mobiliari, la riduzione allo schema del diritto di credito appare soluzione intermedia che lascia irrisolto il problema della corrispondenza tra i singoli « tipi » di reddito mobiliare e la pluralità di rapporti obbligatori nei quali il diritto relativo si fraziona.

corrispondente alla sommatoria dei redditi mobiliari e fondiari) e dall'altro tentando un processo unificante, onde raggiungere uno schema più generale, espressione del « reddito » e non dei « redditi » (16).

La risposta appare negativa per entrambe le ipotesi.

L'individuazione di un'area differenziale tra i diritti soggettivi e le situazioni di reddito è *in nuce* — come osserva lo stesso D'Amati — « nell'uso del termine " materiali " che designa gli elementi destinati ad un particolare uso »: ciò significa che l'indagine non può che proseguire all'*esterno* dei diritti soggettivi, alla ricerca di ulteriori elementi che, addizionati ai diritti soggettivi, consentono di coprire appunto quell'area differenziale cui si è fatto cenno, onde pervenire alla nozione di reddito (17).

Senonché, proprio muovendo dalla considerazione che diritto soggettivo e reddito non coincidono, o non coincidono in tutti i casi, ci

---

(16) Sottolinea il D'Amati (*op. cit.*, vol. III, p. 298) che, avendo ridotto le singole fattispecie tributarie alle corrispondenti situazioni giuridiche, è possibile affermare che il reddito è suscettibile di un processo unificante, nella misura in cui le situazioni stesse sono riconducibili ad uno schema più generale. Per considerazioni critiche su tale affermazione v. *infra*, nel testo.

(17) Si consideri l'esempio delineato dallo stesso D'Amati, *op. cit.*, p. 300, con riferimento al reddito d'impresa: il diritto di credito non coincide esattamente con tale tipo di reddito, dal momento che i ricavi (che a loro volta consistono nei corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività della impresa) devono essere depurati dai costi relativi all'acquisizione dei beni e dei servizi dai quali essi traggono origine. In tale ipotesi, dunque, il reddito non coincide puntualmente con il contenuto del diritto soggettivo (e non potrebbe quindi instaurarsi l'equazione: reddito d'impresa = corrispettivo delle cessioni dei beni e delle prestazioni di servizi) ma l'area differenziale è valutabile giuridicamente, trattandosi dello stesso corrispettivo per la cessione dei beni e servizi, ma visto *a parte debitoris*. Peraltro, approfondendo l'ipotesi ora delineata, ci si avvede che non sempre l'area differenziale tra diritto soggettivo e reddito è identificabile attraverso l'adozione di strumenti giuridici. Per rimanere in tema di reddito d'impresa è possibile osservare che, a fronte dei ricavi, occorre tener conto non solo dei costi di acquisizione di beni e servizi (cfr. art. 56 d.P.R. 1973 n. 597) ma anche, ad esempio, delle perdite e sopravvenienze passive (art. 57 d.P.R. cit.) oppure delle quote di ammortamento degli immobili, degli impianti, dei macchinari, degli altri beni mobili (art. 68 d.P.R. cit.): in tale caso si tratta di tener conto o di un processo contabile, che ha lo scopo di ripartire il costo delle immobilizzazioni fra un certo numero di esercizi (ed è il caso degli ammortamenti di cui all'art. 68 cit. che entrano nella determinazione del reddito pur senza costituire situazioni giuridiche soggettive), ovvero di elementi valutabili in chiave diversa rispetto alla situazione giuridica che esprimono (il mancato conseguimento di ricavi imputati al conto dei profitti e delle perdite in precedenti periodi d'imposta determina la realizzazione di una componente negativa del reddito d'impresa senza che si modifichi il diritto di credito di cui è titolare l'imprenditore: e ciò perché, evidentemente, l'inadempimento del debitore, o l'impossibilità materiale per il creditore di realizzare la propria pretesa, non estingue né modifica il rapporto obbligatorio).

si avvede che nessuna utile indicazione, da impiegarsi nell'analisi dell'area differenziale, può derivare dalla individuazione della situazione giuridica soggettiva.

Così, ad esempio, una volta constatato che il diritto di credito è alla base della categoria dei redditi mobiliari e in particolare, che il diritto di credito è alla base del reddito di impresa, è giocoforza concludere che i connotati di tale tipo di reddito sono individuabili o attraverso l'aggregazione del diritto soggettivo con elementi non configurabili quali situazioni giuridiche soggettive, ovvero attraverso la composizione di una pluralità di rapporti giuridici di segno contrario (espressi a livello tecnico, come costi e ricavi) (18).

Ma, in tal modo, si è venuto delineando il confine, se non addirittura il limite, della ricerca rivolta alla definizione giuridica del reddito: nel senso, cioè, che una volta inventariate le situazioni giuridiche corrispondenti alle enunciazioni normative del reddito, non sembra possibile una ulteriore fase di ricerca quando la situazione giuridica individuata non copra esattamente l'area della fattispecie tributaria.

Esasperando tale osservazione potrebbe addirittura affermarsi che il tentativo di raggiungere la definizione giuridica del reddito è destinato, inevitabilmente, a naufragare quando non ci si accontenti dell'unico risultato conseguibile, che è quello di verificare il grado di giuridicità della nozione di reddito, vale a dire il modo in cui la realtà economica del fenomeno sia recepita dal legislatore.

Simile affermazione conduce, come è evidente, a conclusioni imbevute di scetticismo, sembrando impossibile — nella prospettiva delineata — che possa giungersi alla completa traduzione, in termini giuridici, di un fenomeno economico.

Come si è già avuto occasione di rilevare (19), la discussione sulla possibilità di giungere ad una nozione giuridica di reddito non rappresenta un tratto peculiare del diritto tributario riproponendosi negli stessi termini ogni volta si tratti di assumere, *sub specie iuris*, un concetto economico: ma è chiaro che individuare gli strumenti (giuridici) attraverso i quali possa avvenire, o avvenga, l'assunzione sul piano giuridico del concetto economico non può comportare l'identificazione tra lo strumento adottato e il concetto economico, né tanto

---

(18) V. quanto osservato alla nota precedente.
(19) Puoti, *op. cit.*, p. 168 ss.

meno che lo strumento giuridico assuma carattere definitorio rispetto al dato economico considerato.

5. Le considerazioni che precedono sembrano convincere poi, dell'impossibilità di tentare un processo unificante, onde raggiungere uno schema più generale comprensivo di tutte le situazioni giuridiche individuate.

È certamente agevole ricordare, in proposito, che l'avere posto il diritto soggettivo (assoluto e relativo) a base della teoria giuridica del reddito sembra escludere — come inattuabile — il tentativo di risalire ancora, alla ricerca di una situazione giuridica maggiormente comprensiva o adattabile alla dinamica del fenomeno impositivo.

In ogni caso, anche a voler prescindere da simile osservazione, è bene sottolineare che la fisionomia del vigente sistema tributario è tale da far considerare fuori fase ogni tentativo di giungere alla unificazione e alla sintesi accostando le situazioni giuridiche individuate a fondamento dei diversi tipi di reddito: il processo unificante non può, infatti, avvenire che mediante la identificazione del significato da attribuire alla nozione di reddito complessivo, cioè a quella entità onnicomprensiva che, per espressa previsione normativa, i singoli redditi concorrono a formare.

Si è accennato in precedenza (20) che la consistenza del discorso formulato dal D'Amati sembra notevolmente alterato dalla mancata considerazione della nozione di reddito complessivo introdotta con i decreti delegati della riforma tributaria: omissione, questa, che si spiega agevolmente riflettendo che il discorso in argomento ha preso l'avvio nell'ambito di un diverso sistema impositivo nel quale l'imposizione personale — fondata appunto sulla considerazione del reddito complessivo dalle persone fisiche — costituiva una mera appendice del congegno di imposizione reale.

Per contro l'introduzione dell'IRPEF, segnando l'abolizione di ogni forma di imposizione diretta di carattere reale, e realizzando il principio della personalità e progressività dell'imposizione attraverso l'inclusione di tutti i redditi del soggetto passivo in una base imponibile unica — assoggettata ad aliquota progressiva — ha eliminato l'incidenza sui redditi singoli attraverso molteplici forme impositive, spostandola sul complesso dei redditi attraverso la persona del reddituario, con la conseguente soggettivizzazione di tutti gli elementi obiet-

---

(20) V. *retro*, § 3.

tivi, i quali entrano a comporre la base imponibile del tributo in quanto immediatamente riferibili al soggetto di imposta (21). Analoghe considerazioni valgono per l'introduzione dell'IRPEG (22), che conferma il passaggio da un sistema di imposizione sui redditi a carattere essenzialmente reale ad un sistema impositivo a carattere prevalentemente personale.

La mutata prospettiva del sistema esclude indubbiamente, come dianzi accennato, che il tentativo di unificazione delle singole situazioni giuridiche poste alla base dei singoli redditi possa avvenire sul piano orizzontale: anche perché, in sostanza, è sufficiente richiamarsi alla nozione di diritto soggettivo per avvedersi della inutilità di un ulteriore procedimento di sintesi.

Resta invece da chiarire (naturalmente ove si aderisca alla impostazione e ai risultati della ricostruzione delineata nelle pagine che precedono) in che modo possa inquadrarsi, sotto il profilo giuridico, la nozione di reddito complessivo, posta alla confluenza dei singoli tipi di reddito individuati — anche in via residuale — dalla disciplina positiva.

Richiamando quanto osservato in altra sede (23), è necessario considerare che il reddito complessivo non può essere definito in modo unitario e rigoroso, trattandosi di una entità eterogenea nella quale devono essere ricomprese tutte le entrate affluite al soggetto in un certo periodo di tempo (al lordo delle spese di produzione, se la legge non stabilisca altrimenti) e, quale componente negativa, le perdite derivanti dall'esercizio di impresa e di lavoro autonomo nonché — per le persone fisiche — gli oneri personali e familiari espressamente indicati.

Di tale entità sembra superfluo ricercare l'ascrivibilità ad un determinato schema tipologico: ciò non toglie che la valutazione in termini giuridici — sulla scia di quanto avvenuto per i redditi fondiari e mobiliari — possa dare adito a talune considerazioni non prive di rilievo.

---

(21) Sulla evoluzione del sistema di imposizione diretta attraverso la istituzione di un tributo generale, personale e progressivo sul reddito v. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, 1976, p. 315 ss.; FALSITTA, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1972; D'AMATI, *Novità e continuità della riforma tributaria*, Bari, 1972; ANTONINI, *Imposta sul reddito delle persone fisiche: profili giuridici*, in *La riforma tributaria*, Milano, 1972, p. 85 ss. V. anche le osservazioni di COSCIANI, *Su di alcune deformazioni della progressività dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in questa *Rivista*, 1975, I, p. 3 ss.

(22) Sulla natura personale di tale tributo v. MICHELI, *Corso*, cit., p. 390.

(23) PUOTI, *op. cit.*, p. 171 ss.

È da osservare, in primo luogo, che la marcata *personalizzazione del sistema* di imposizione diretta, voluta dal legislatore della riforma ed attuata attraverso la soggettivizzazione di tutti gli elementi obiettivi, i quali entrano a comporre la base imponibile del tributo in quanto immediatamente riferibili al soggetto d'imposta, comporta l'inserimento — nell'ambito della definizione giuridica del reddito complessivo — di una pluralità di situazioni giuridiche che lungi dallo esprimere il collegamento tra soggetto passivo o cespite produttivo di reddito (e dal rappresentare, quindi, gli strumenti giuridici tipicamente preordinati per l'acquisizione della ricchezza) si pongono invece come trama di rapporti giuridici, il cui contenuto è idoneo (almeno tendenzialmente) ad esprimere la capacità contributiva del soggetto passivo (24).

Così, richiamando la disciplina recata dal D.P.R. n. 597, le situazioni giuridiche passive elencate dall'art. 10 dello stesso testo normativo costituiscono « materiali » per la identificazione della nozione di reddito complessivo, come strumenti giuridici idonei ad individuare un travaso di ricchezza di segno opposto rispetto al singolo reddito: in questo caso la vicenda particolare della situazione giuridica (vale a dire l'estinzione del debito attraverso l'adempimento) realizza un elemento (negativo) del reddito complessivo e rileva nell'identificazione della nozione alla stessa stregua, ad esempio, delle vicende relative all'esercizio del diritto di credito (che costituiscono elementi positivi della stessa nozione, spesso coincidendo con singoli tipi di reddito).

Analoghe considerazioni valgono per le ipotesi individuate nell'art. 8 del D.P.R. n. 597 cit.: tenendo conto che, sovente, le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali, di arti o di professioni non esprimono rapporti giuridici passivi di cui sia titolare il contri-

---

(24) La recente dottrina tributaristica si è riproposta la problematica riguardante i concetti di « capacità contributiva » e di concorso nelle spese pubbliche, nel tentativo di fissare per entrambi i limiti di applicazione oggettivi e soggettivi: taluni autori sono giunti a concepire la capacità contributiva come una « qualità dei soggetti d'imposta » privilegiando il profilo soggettivo enucleabile sulla base dell'art. 53, 1° comma, Cost. (v. in proposito MARSAGLIA, *Spunti in tema di capacità contributiva*, in questa *Rivista*, 1973, II, 3 ss.; TRIMELONI, *I caratteri delle entrate tributarie*, I, *Premessa*, Padova, 1973, p. 56 ss.).

È ovvio che il riferimento, espresso nel testo, a rapporti giuridici facenti capo al soggetto d'imposta ma non collegati al cespite produttivo di reddito non importa adesione all'opinione sopra riferita, dal momento che tali rapporti — concorrendo alla individuazione della nozione di reddito complessivo — restano confinati nell'ambito dell'atto, o fatto, che manifesta capacità contributiva.

buente, ma sono frutto di impostazioni contabili non traducibili a livello giuridico.

Le sommarie considerazioni fin qui svolte — e che valgono, ovviamente, come semplici spunti o proposte al fine di provocare un ulteriore dibattito sulla tematica delineata — sembrano convincere della impossibilità già espressa in precedenza, di giungere ad una unificazione concettuale muovendo dalla analisi giuridica dei singoli redditi individuati dal legislatore della riforma (e che corrispondono, comunque, alle categorie tradizionali del precedente sistema tributario): è sufficiente sottolineare, in proposito, che l'unificazione in chiave di « diritto soggettivo » non avrebbe alcun risultato se non quello di confermare che il soggetto d'imposta è titolare di diritti reali e di diritti di credito, quali situazioni giuridiche che gli consentono di appropriarsi delle utilità economiche derivanti dai singoli cespiti.

Né d'altra parte, attraverso tale sintesi, potrebbe giungersi ad una soddisfacente sistemazione dei « materiali giuridici » che entrano a comporre la nozione di reddito complessivo (delle persone fisiche o delle persone giuridiche) trattandosi di situazioni giuridiche passive semplicemente contrapposte a quelle attive, di titolarità dello stesso soggetto. Fra l'altro, non può sottovalutarsi la circostanza che alla nozione di reddito complessivo concorrono situazioni giuridiche diverse da quelle finora considerate, e in particolare quelle connesse ai rapporti familiari, le quali hanno indubbio rilievo, ai fini dell'individuazione dei confini del reddito complessivo (25).

Resta confermata, in ultima analisi, una constatazione espressa in precedenza: anche la ricostruzione in termini giuridici della no-

---

(25) Anteriormente alla entrata in vigore della legge 2 dicembre 1975, n. 576, la soggettivizzazione degli elementi obiettivi nel nuovo sistema fiscale era attuata non solo con riguardo all'attività produttiva di reddito del soggetto passivo, e comunque in relazione a cespiti produttivi immediatamente riferibili a tale soggetto, ma anche con riferimento alla situazione obiettiva di persone fisiche, tuttavia carenti di soggettività passiva in quanto prive (in modo effettivo o presunto) della materiale disponibilità del reddito di cui risultavano (giuridicamente) titolari.

Non è certamente possibile, in questa sede, delineare la vasta problematica connessa alla c.d. tassazione congiunta dei redditi familiari (su cui v. MICHELI, *Corso*, cit., p. 383) né considerare tutte le conseguenze derivanti dall'abrogazione dell'art. 4 del d.P.R. n. 597, disposta con legge n. 576 cit.: è opportuno rilevare però, sia pure in prima approssimazione, che attraverso il congegno della imputazione dei redditi dei figli minori, e per l'ammessa deducibilità degli oneri sostenuti dal soggetto passivo « anche nell'interesse di altre persone al mantenimento delle quali » sia obbligato per legge (art. 10, 1° comma, d.P.R. n. 697 cit.), i rapporti familiari devono necessariamente essere considerati come elementi fondamentali nella individuazione della fisionomia giuridica del reddito complessivo.

zione di reddito complessivo trova un limite intrinseco che impedisce la realizzazione dell'obiettivo finale, vale a dire l'acquisizione di una definizione giuridica del reddito.

Una volta, infatti, catalogato il « materiale giuridico » che può comporre la nozione, una volta individuati gli strumenti giuridici tipici, idonei a consentire l'afflusso o il deflusso della ricchezza (cioè dei beni e servizi) e quindi a definire la potenzialità economica del soggetto, l'opera del giurista non può che cessare, dinanzi ad una moltitudine di situazioni giuridiche non riconducibili ad unità.

Resta, ovviamente, la consapevolezza di avere setacciato il materiale posto a base della norma tributaria, di averne « letto » le striature giuridiche, di aver vagliato l'atteggiamento del legislatore nei confronti di una realtà, quella economica, che — come più volte osservato — è già ordinata in sistema anteriormente e indipendentemente dalla sussunzione nella normazione tributaria (26).

GIOVANNI PUOTI

Università di Pisa,
Istituto giuridico « Santi Romano ».

---

(26) Le conclusioni esposte nel testo convincono della utilità di un discorso sulla definizione giuridica di reddito, quando venga essenzialmente rivolto ad esplorare il funzionamento del congegno impositivo e a risolvere ciascun problema senza prescindere dalla utilizzazione del « materiale giuridico » raccolto, ma anzi assumendolo a punto di partenza nella indagine relativa alle « aree differenziali » tra situazioni giuridiche soggettive e singolo tipo di reddito, cui si è più volte accennato.

Ed è questo appunto il metodo che sembra essere alla base dello studio del D'AMATI, *La progettazione giuridica del reddito*, cit., dal momento che i risultati acquisiti nella messa a punto della teoria giuridica del reddito vengono utilizzati nella messa a fuoco di una pluralità di tematiche di estremo interesse tra cui è da segnalare, in particolare, quelle relative alla soggettività tributaria (analizzata, via via, con riferimento alle società, agli enti assimilati alle persone giuridiche, alla famiglie) e quelle riguardanti i gravissimi e in gran parte insoluti, problemi che discendono dalla esistenza di fattispecie che l'A. efficacemente definisce come « redditi senza soggetto ».

APPUNTI E RASSEGNE

IMPOSTA COMUNALE SULLA PUBBLICITÀ E DIRITTI SULLE PUBBLICHE AFFISSIONI

(PREGI E DIFETTI DEL D.P.R. N. 639 DEL 1972)

1. Dall'art. 12, n. 1 della legge 9 ottobre 1971, n. 825, recante Delega al Governo per l'emanazione di disposizioni in materia di riforma tributaria, venivano stabiliti (in conformità all'art. 76 Cost.), principi e criteri direttivi, ed oggettivi definiti, i quali, nell'allora emanando D.P.R. si sarebbero dovuti identificare nella « istituzione di una imposta comunale sulla pubblicità, sostitutiva della tassa sulle insegne e dell'imposta sulla pubblicità affine, secondo i criteri della legge 5 luglio 1961, n. 641, con le opportune semplificazioni e modificazioni anche al fine di estenderne l'ambito di applicazione all'intero territorio comunale, compresi i luoghi aperti al pubblico ed esclusi i locali di somministrazione e adibiti alla vendita di prodotti al dettaglio, e contemporanea revisione delle norme riguardanti i diritti sulle pubbliche affissioni ».

Fin quì la lettera della legge delega sulla materia della quale intendiamo interessarci.

Procedendo però a ridurre il tutto ad un quadro sinottico dei « principi e criteri direttivi » che la legge suindicata ha in concreto delegato, notiamo che il Governo ha ricevuto delega per:

1) istituire una imposta sulla pubblicità secondo i criteri della legge 5 luglio 1961, n. 641; 2) abolire la tassa sulle insegne; 3) abolire l'imposta sulla pubblicità affine; 4) recare opportune semplificazioni alla istituenda imposta sulla pubblicità sempre nell'ambito dei criteri della legge 5 luglio 1961, n. 641; 5) recare le opportune modificazioni alla istituenda imposta sulla pubblicità sempre nell'ambito dei criteri della legge n. 641 del 1961; 6) estendere l'ambito dell'applicazione dell'imposta sulla pubblicità: *a*) a tutto il territorio comunale; *b*) ai locali aperti al pubblico; 7) sottrarre all'imposta sulla pubblicità i locali di somministrazione e adibiti alla vendita di prodotti al dettaglio; 8) operare la revisione delle norme riguardanti i diritti sulle pubbliche affissioni.

In sostanza la legge delega presupponeva la creazione di una specie di testo unico di tutta la materia « pubblicitaria » ossia della « reclamistica » e delle « affissioni » in genere, che assommasse:

A) la tassa sulle insegne (artt. da 201 e 208 T.U.F.L.);

B) l'imposta sulla pubblicità affine (legge 5 luglio 1961, n. 641);

C) i diritti sulle pubbliche affissioni (D.L.C.P.S. 8 novembre 1947, n. 1417 e successive modificazioni).

Siamo del parere che si stia abusando dell'eccezionale istituto di delegazione al Governo di poteri legislativi; comunque il legislatore delegato, pur nell'angustia e nella vaghezza dei poteri delegati, v. sopra: 4) *recare opportune semplificazioni;* 5) *recare opportune modificazioni;* 8) *operare revisione,* ha tuttavia dovuto eseguire innanzitutto una specie di « omogeneizzazione » dei criteri che presiedevano all'applicazione di ciascuno dei tre tributi sopra elencati, i quali, invero, recavano in comune il concetto della pubblicità, ossia della reclamizzazione dei prodotti o dei servizi e delle imprese produttrici, nonché quello della semplice esposizione di insegne. La tassa sulle insegne, anzi, viene incorporata nella nuova imposta sulla pubblicità.

Poiché il D.P.R. n. 639 del 1972 ha provveduto, innanzitutto, ad istituire una imposta comunale sulla pubblicità, sembra di poter rilevare la notevole deficienza di una esatta definizione concettuale di quale sia la pubblicità che dà luogo a tassazione.

L'art. 6 del D.P.R. in esame, collocato sotto il Capo II relativo alla *Imposta sulla pubblicità* reca la rubrica « oggetto »: Ma leggendolo si noterà come esso sia assai laconico e vago in quanto a definizione dell'oggetto medesimo; stabilisce difatti tale articolo che:

« L'imposta sulla pubblicità si applica alle insegne, alle iscrizioni e a tutte le altre forme pubblicitarie visive o acustiche, diverse da quelle assoggettate ai diritti sulle pubbliche affissioni a norma del capo III del presente decreto, esposte od effettuate nell'ambito del territorio comunale in luoghi pubblici o aperti al pubblico o comunque da tali luoghi percepibili ».

Pensiamo che alla riscontrata insufficienza legislativa possa provvedere il legislatore delegato il quale per effetto dell'art. 17 della legge 9 ottobre 1971, n. 825, modificato dall'art. 2 della legge 14 agosto 1974, n. 374, ha ancora la possibilità di emanare « disposizioni integrative e correttive ».

Può invece considerarsi superflua la definizione legislativa dell'insegna, la quale diviene, con il ricordato D.P.R., un « quid » tassabile come pubblicità generica; difatti tutte le insegne, le targhe, i fregi e simili (v. art. 20, n. 12) la cui esposizione non sia obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento, o che, comunque, superino il mezzo metro quadrato di superficie, sono soggetti all'imposta sulla pubblicità.

Per tentare di dare una definizione, sia pure sintetica, di « pubblicità » tassabile ai sensi del D.P.R. in esame, potremmo dire che rientra nel concetto di pubblicità: l'insieme di ogni e qualsiasi forma di propaganda esteriore con cui si fa vedere, udire o comunque percepire alla collettività qualunque cosa, prodotti o servizi, che si vuole essa noti o ascolti e accolga favorevolmente, ai fini di un maggior uso o consumo.

Qualche caso di specie, risolto quando erano soggetti ad imposta di consumo le carte, il cellophane da involgere contenenti pubblicità, può offrire spunti per eventualmente integrare il concetto di pubblicità tassabile, come sopra da noi sintetizzato.

Fu ritenuto integrare il concetto di pubblicità:

— ogni aggiunta avente lo scopo di elogiare la merce o il prodotto (Min. Fin. 3 gennaio 1953, n. 3/12000, in *Riv. trib. loc.*, 1953, 98);

— superato il concetto che la pubblicità si realizzi solo con frasi elogiative ed esaltatrici della merce, fu ritenuto costituire pubblicità la reiterazione del nome, le dimensioni della scritta, la forma e le disposizioni dei caratteri tipografici, la commistione dei colori ed il loro contrasto, le figure, i simboli le allegorie, i fregi, gli ornamenti ed in genere tutto ciò che forma esca per lo sguardo distratto del pubblico (Min. Fin. 14 febbraio 1959, n. 3/4/739, in *Ingic-Rivista*, 1959, V);

— la figura di donna con la legenda « pasta di qualità » (Min. Fin. 15 giugno 1954, n. 3/A/4182, inedita);

— l'indicazione « premiata fabbricata di liquore », nonché fregi e disegni (Min. Fin. 25 ottobre 1955, n. 3/A/6115, in *Riv. trib. loc.*, 1956, 111);

— la scritta « tipo famiglia speciale » (Min. Fin. 28 ottobre 1957, n. 3/A/5678, in *Riv. trib. loc.*, 1957, 217);

— i colori vistosi e contrastanti, con sovrastampe orizzontali, con fascia colorata di rosso e con righe in bianco, rosso e blu, sopra sacchetti di carta contenenti pasta (Min. Fin. 3 marzo 1960, n. 3/A/414, in *Nuova Rassegna*, 1960, n. 4297).

Il d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 639 e il D.M. 3 febbraio 1973, disciplinano comunque abbastanza compiutamente i servizi in gestione diretta dei Comuni o per appalto (concessione), relativi all'imposta comunale sulla pubblicità e ai diritti sulle pubbliche affissioni, assorbendo anche gli altri due tributi *A*) e *B*) sopra menzionati.

La legge delega 9 ottobre 1971, n. 12 al n. 1, con il dire « istituzione e gestione diretta, ove possibile, da parte dei Comuni di una imposta comunale sulla pubblicità », lasciava chiaramente intendere che questa avrebbe dovuto essere la forma da preferirsi.

Tenuto presente il fatto che in Italia la maggioranza dei servizi di affissione e riscossione dei relativi tributi sono effettuati in concessione (appalto) a privati, è stato ritenuto necessario adottare opportune norme per la formazione e per la tenuta dell'Albo nazionale dei concessionari del servizio per l'accertamento e per la riscossione dell'imposta comunale sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni nonché per il funzinamento e la durata in carica dei componenti la relativa commissione.

Una piaga che si era delineata quando erano in vigore gli appalti delle imposte di consumo e che avevano portato alle scandalose aggiudicazioni di appalti allo zero per cento (ciò che provocò, a mò di moralizzazione, la creazione dell'I.N.G.I.C.!!), sembra delinearsi nel settore dell'imposta sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni, se è vero che il Ministero delle Finanze, Dir. Gen. Fin. Loc., con nota n. 3/4185 della Divisione III, in data 31 dicembre 1934, ebbe a lamentare il fatto che: « Poiché sono pervenute a questo Ministero varie segnalazioni intese a lamentare che talune ditte avrebbero ottenuto dai Comuni, sia pure a seguito di regolare gara, la concessione del servizio per l'accertamento e per la riscossione dell'imposta sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni con un aggio addirittura inesistente

(zero per cento) o quasi (pochi millesimi o centesimi su ogni lire di riscossione), si richiama la particolare attenzione dei Comuni e dei competenti Organi di controllo sulla circostanza che tali aggiudicazioni — da ritenersi illegittime per la sostanziale inesistenza dell'aggio, il che comporta una aperta violazione del comma 2 dell'art. 38 del d.P.R. n. 639 del 1972 — offrono anche molti dubbi sul piano della preminente tutela degli interessi del Comune concedente e dei contribuenti stessi, in quanto, trattandosi di gestioni palesemente antieconomiche, non sono infondati i sospetti sulla correttezza dell'azione futura del concessionario ».

I casi sopra lamentati, che è augurabile restino isolati e circoscritti, postulano la considerazione se dopo l'abolizione dell'imposta di consumo e dei relativi appaltatori, fosse il caso, in uno Stato democratico di diritto, di mantenere in vita un istituto di antichissime origini, ma che sembra, invero, oggi posto al di fuori della logica ed opportuna delegabilità, a privati, della delicata pubblica funzione di accertare e di riscuotere tributi.

Il Ministero delle Finanze, Dir. Gen. Fin. Loc., con risoluzione 3/121 in data 10 febbraio 1973, ha precisato che i servizi per accertamento e la riscossione dell'imposta comunale sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni possono essere ceduti in appalto solo unitariamente.

2. Poiché si tende a fare un po' di confusione fra i due tributi sopra cennati, sarà opportuno delinearne i due ambiti, sulla scorta delle disposizioni (non troppo bene organicamente suddivise) del d.P.R. n. 639 del 1972)).

Imposta sulla pubblicità (art. 6):

Si applica alle: insegne, iscrizioni e tutte le altre forme pubblicitarie visive o acustiche esposte od effettuate nell'ambito del territorio comunale in luoghi pubblici o aperti al pubblico o comunque da tali luoghi percepibili.

Diritti sulle pubbliche affissioni (art. 28):

Si applicano: ai manifesti, avvisi, fotografie di qualunque materia costituiti, esposti a cura del comune negli appositi spazi riservati dallo stesso comune nell'ambito del proprio territorio.

Sorge quindi il debito d'imposta sulla pubblicità quando questa si effettua in tutto il territorio comunale:

a) in luoghi pubblici;

b) in luoghi aperti al pubblico;

c) in luoghi privati ma comunque percepibili da luoghi pubblici, o aperti al pubblico.

Il comune può anche consentire (art. 28 u.c.), l'affissione diretta da parte degli interessi, in spazi di loro pertinenza, di manifesti o di altri mezzi pubblicitari. In tal caso è dovuto il pagamento della relativa im-

posta sulla pubblicità in misura pari ai diritti sulle pubbliche affissioni, ridotti del 50 %.

Sorge quindi il debito del diritto sulle affissioni quando il Comune, o il concessionario, eseguono il servizio di affissione di manifesti, avvisi e fotografie.

La diversa localizzazione dell'imposta sulla pubblicità di cui all'art. 6 del citato d.P.R. postula le tre distinte località impositive, sopra elencate.

È stato fin qui compito del diritto penale quello di individuare esattamente i tre luoghi dianzi enumerati, avendo le relative norme rilevanza giuridica al fine della consumazione o dell'aggravante di taluni reati: e le norme punitive sono reperibili fra quelle del codice penale o del t.u. delle leggi di p.s., risalenti rispettivamente al 1930 e al 1931.

Giurisprudenza e dottrina hanno bene delineato i tre luoghi, in questo senso:

Luogo pubblico. — È quello ininterrottamente libero, di fatto e di diritto, a qualunque cittadino, nel senso che tutti possono accedervi senza alcuna limitazione.

Sono perciò pacificamente ritenuti luogo pubblico; il mare, i fiumi, i laghi, le vie pubbliche, i boschi, il prato, le piazze, l'aperta campagna, le strade.

Luogo aperto al pubblico. — È quello al quale può accedere il pubblico, ma soltanto in determinati momenti, oppure adempiendo a speciali condizioni poste da chi esercita un diritto sul luogo medesimo, come per esempio il pagamento di una determinata somma per l'accesso.

Sono perciò luoghi aperti al pubblico le caserme dei carabinieri, i pubblici esercizi, i teatri, i cinematografi, gli stadi sportivi, gli ospedali, le chiese, le scuole, i mezzi di pubblico trasporto, le scale delle abitazioni.

Luogo esposto al pubblico. — È il fondo o sito privato, il quale consenta a chiunque la visibilità di ciò che in esso accade o vi è esposto.

Sono perciò luoghi esposti al pubblico: il giardino, la vetrina del negozio, il palco di un teatro, il davanzale di una finestra aperta, il balcone, l'interno di una vettura o autovettura visibile dall'esterno, specialmente di quelle adibite al trasporto o all'esposizione di merci.

È senza dubbio corretta la risoluzione del Ministero delle Finanze, Dir. Gen. Fin. Loc. n. 3/60 in data 31 gennaio 1975 secondo la quale sono soggetti all'imposta sulla pubblicità, e al diritto sulle pubbliche affissioni, la pubblicità, le insegne e le scritte comunque e dovuque esposte su demanio marittimo, non rientrando, la fattispecie, in nessuno dei casi di esenzione previsti dall'art. 20 del d.P.R. in esame.

Pur con l'estensione dell'applicazione dell'imposta sulla pubblicità ai luoghi esposti al pubblico, il d.P.R. (art. 20, n. 1) esonera quella effettuata all'interno dei luoghi di somministrazione e adibiti alla vendita al dettaglio quando si riferiscano all'attività esercitata nei locali medesimi.

3. Orbene se quelli fin qui delineati costituiscono senza dubbio pregi della nuova disposizione legislativa, non sembra elogiabile la sottrazione all'imposizione della pubblicità eseguita a mezzo della radio, della televisione e del servizio postale, dovendosi tuttavia riconoscere che nell'ambito della delega legislativa, così come è stata data, non poteva essere compito del legislatore delegato tale auspicabile estensione.

E allo stato attuale delle norme contenute nel d.P.R. in esame è certamente corretta la risoluzione del Ministero delle Finanze, Dir. Gen. Fin. Loc. n. 3/3366 in data 31 dicembre 1973, che giova riprodurre: « Un Comune ha chiesto di conoscere se la pubblicità effettuata a mezzo di apparecchi radio o televisivi posti in luoghi pubblici o aperti al pubblico sia assoggettabile all'imposta comune sulla pubblicità.

Al riguardo è opportuno sottolineare che ai sensi dell'art. 6 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639, il requisito essenziale per l'applicazione del tributo è dato dal fatto che la pubblicità sia esposta od effettuata nell'ambito del territorio comunale. Peraltro per la pubblicità radio o televisiva, analogamente a quella contenuta nella stampa periodica e quotidiana, manca il requisito richiesto dalla legge, stante che la cennata pubblicità non è localizzata nel territorio comunale ».

E non potranno neppure provvedere ad eliminare tali lacune le « disposizioni integrative e correttive » che — nell'ambito della legge delega — (v. art. 17 legge 9 ottobre 1971, n. 825, modificato dall'art. 2 della l. 14 agosto 1974, n. 354), saranno prossimamente emanate.

È anche augurabile che vengano semplificate e ridotte ad omogeneità per gruppi di classi di comuni le tariffe, non sembrando giustificata una loro suddivisione in sette classi.

Pur così giovane il d.P.R. in esame ha già dato luogo alla sentenza della Corte Costituzionale 16 luglio 1973, n. 11 la quale ha precisato che: « L'assoggettamento ad imposta comunale sulla pubblicità della propaganda ideologica viola il principio della capacità contributiva e della progressività d'imposizione tributaria e costituisce un limite illegittimo al diritto di manifestare liberamente il proprio pensiero, con ogni mezzo di diffusione. È perciò costituzionalmente illegittimo l'art. 15 della l. 5 luglio 1961, n. 641, in relazione all'art. 2 secondo e terzo comma della legge medesima, che assoggettava ad imposta anche le forme di propaganda ideologica effettuata senza fini di lucro a cura diretta dell'interessato, come l'esporre un cartello, o il distribuire manifestini, nelle quali non è dato ravvisare alcuna manifestazione di reddito o di spese che giustifichi l'imposizione stessa.

Essendo stato abrogato, a decorrere dal 1° gennaio 1973, l'impugnato art. 15 della legge n. 641 del 1961, ed essendo entrato in vigore, in suo luogo, l'art. 15 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639, va dichiarata in via conseguenziale, ai sensi dell'art. 27 della l. 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale di tale ultima norma, limitatamente alla parte in cui assoggetta ad imposta anche le forme di pubblicità ideologica, effettuata, a cura degli interessati, senza motivi di lucro ».

Logicamente e coerentemente alla dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 15 del d.P.R. n. 639 del 1972, come sopra bene motivata, con ordinanza del Pretore di Mestre, in data 16 dicembre 1974, n. 116 è stata sollevata eccezione di incostituzionalità degli artt. 1, 28 e 51 del citato d.P.R. in merito ai diritti sulle pubbliche affissioni, con la seguente motivazione: « Non è manifestamente infondata l'eccezione di incostituzionalità degli artt. 1, 28 e 51 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639, per contrasto con gli artt. 21 e 53 comma 1 della Costituzione nella parte in cui assoggettano ai diritti sulle pubbliche affissioni anche le affissioni effettuate a cura degli interessati, che riguardino forme di propaganda ideologica senza motivi di lucro ».

L'ordinanza del Pretore di Mestre, dott. Contini, pubblicata nella Gazz. Uff. n. 145 del 4 giugno 1975, riveste estremo interesse. Abbiamo già ricordato la sentenza della Corte Costituzionale in merito all'imposta sulla pubblicità. L'eccezione sollevata dal Pretore di Mestre riguarda invece l'applicazione di un tributo sui manifesti contenenti propaganda ideologica, quando gli interessati provvedano direttamente alle affissioni. Come rilevasi dal contestato ultimo comma dell'art. 28 del d.P.R. n. 639 del 1972, qualora il Comune consenta tali affissioni dirette da parte degli interessati, questi devono pagare al Comune medesimo (non avendo usufruito del servizio comunale di affissione) « l'imposta sulla pubblicità in misura pari ai diritti sulle pubbliche affissioni ridotti del 50 % ».

Orbene, quando sia fuor di dubbio la natura di « propaganda ideologica » dei manifesti affissi a cura degli interessati senza scopo di lucro, appare pienamente fondata l'eccezione di incostituzionalità della norma che autorizzerebbe l'applicazione dell'imposta pretesa dal Comune di Venezia nel caso sottoposto ora al giudizio della Corte Costituzionale.

Resterà tuttavia insoluta la questione relativa al caso di manifesti contenenti propaganda ideologica affissi a cura del Comune, nel qual caso è fuor di dubbio che spetta il normale diritto sulle pubbliche affissioni, in rapporto alla quantità del servizio reso.

4. Già che siamo in argomento, riteniamo che si possano avanzare dubbi sulla costituzionalità:

a) dell'ultimo comma dell'art. 13 del d.P.R. in esame, che è del seguente contenuto: « Non è tassabile la semplice indicazione del nome, indirizzo ed attività della ditta quando questa sia apposta non più di due volte e purchè ciascuna iscrizione occupi una superficie non superiore a mezzo metro quadrato »;

b) del n. 12 dell'art. 20 dello stesso d.P.R. il quale ordina che: « Sono esenti dalla imposta le insegne, le targhe, i fregi e simili la cui esposizione sia obbligatoria per disposizione di legge o di regolamenti, sempre che le relative dimensioni non superino, qualora non stabilite espressamente dalle disposizioni medesime, il mezzo metro quadrato di superficie ».

In relazione anche alla necessaria salvaguardia dell'estetica, della

viabilità, del paesaggio, degli immobili e di tutte le cose di interesse storico e artistico, sarebbe stato più opportuno lasciare al compito delle commissioni comunali di edilizia:

1) fissare il numero massimo delle targhe o insegne, ecc. dianzi dette esenti da imposta;

2) fissare le caratteristiche, e, nei congrui casi, i colori e le dimensioni delle medesime, esenti da imposta;

3) vietare l'istallazione di targhe o insegne aventi dimensioni maggiori di quelle di cui al precedente n. 2.

Si eliminerebbe, in tal modo, la dubbia costituzionalità dei due commi sopra detti relativi alla intassabilità di targhe o insegne ecc. fino al limite di mezzo metro quadrato (facendo salva così la *ratio* delle esenzioni), nonché il pericolo di tassare le targhe e le insegne, ecc. di maggiore dimensione ma comunque orribili e deturpanti.

Costituisce sicuramente un pregio del d.P.R. in esame, quello non solo di avere ridotto a due i ricorsi amministrativi (artt. 24 e 36) — Intendente di Finanza e Ministro delle Finanze — ma soprattutto quello di avere soppresso il ricorso di I grado al Sindaco del Comune che aveva suscitato spesso dubbi di costituzionalità in relazione alla discutibile indipendenza e serenità delle sue decisioni. La devoluzione quindi. della cognizione all'Intendente di Finanza, anziché al Prefetto riporta la controversia — come è stato rilevato — nella sua sede naturale « *ratione materiae* ».

Opportuna la norma dell'art. 24 sull'ammissibilità della presentazione del ricorso a mezzo del servizio postale, con la ovvia conseguenza che il ricorso si intende tempestivamente presentato se l'ultimo giorno utile corrisponde a quello della spedizione della raccomandata da parte degli uffici postali; si elimina in tal modo l'assurda tesi secondo la quale il ricorso si intendeva tempestivamente presentato all'autorità cui era diretto soltanto se, nel termine prescritto, perveniva al destinatario.

L'altra norma fortemente positiva è quella della prefissione di un termine massimo entro il quale l'autorità adita deve adottare le proprie decisioni sul ricorso gerarchico (donde l'opportunità che i ricorsi siano sempre spediti a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno, dalla quale emerge la data di arrivo a destinazione del ricorso stesso), in difetto di che il ricorrente può continuare superiormente la propria azione difensiva.

Ed è da ritenere che una volta presentato superiore reclamo, l'autorità che avrebbe dovuto decidere entro i prescritti termini — di ciò a conoscenza — non abbia più il potere di pronunziarsi perché il decorso inutile dei termini stessi fa venir meno nell'autorità stessa il potere decisorio. In quanto a termine di decadenza di tale potere è, a nostro parere applicabile la regola di diritto secondo la quale « *dies interpellat pro homine* ».

È anzi da rammentare che qualora il contribuente abbia notificato all'autorità amministrativa adita di avere fatto uso della facoltà che

aveva di proseguire la sua azione di difesa, conformemente a quanto ha più volte deciso il Consiglio di Stato, in applicazione del comma 5 dell'art. 5 del t.u. della legge comunale e provinciale 3 marzo 1934, n. 343, decorsi i termini di cui ai commi 5 e 6 del d.P.R. in esame la decisione del ricorso gerarchico diviene illegittima.

Da ultimo, in materia contenziosa, va accolta con favore l'introduzione del rimedio del ricorso in revocazione nelle ipotesi previste dall'art. 395, nn. 3 e 5 c.p.c., e ciò nella considerazione che trattasi di un ragionevole rimedio generale che la migliore dottrina riteneva sempre ammissibile laddove non fosse espressamente escluso.

5. Coerentemente all'attuale orientamento tendente alla depenalizzazione delle sanzioni relative ad inosservanze di carattere burocratico-amministrativo o ad illegittimi comportamenti di minore entità da parte del cittadino, un aspetto fortemente positivo è quello del comma 3 dell'art. 51 del d.P.R. in esame, il quale prevede la semplice sanzione pecuniaria sulle violazioni dei regolamenti comunali, da irrogare con l'osservanza delle norme di cui alla legge 3 maggio 1967 n. 318, relative alla modificazione al sistema sanzionatorio delle norme in tema di circolazione stradale e delle norme dei regolamenti locali.

Dobbiamo tuttavia osservare che deve essere sfuggito al legislatore delegato l'opportunità di coordinare le norme sanzionatrici relative all'imposta sulla pubblicità e ai diritti sulle pubbliche affissioni, con quelle della legge 23 gennaio 1941 n. 166 (questa depenalizzando), perché la III sezione della Cassazione penale, con sentenza 4 marzo 1974, Rascuna, ha insegnato che: « A norma dell'art. 51 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639, soltanto l'omesso pagamento dell'imposta sulla pubblicità o del diritto sulle pubbliche affissioni ha perduto natura di illecito penale, mentre l'affissione di manifesti fuori degli spazi destinati dal l'autorità costituisce tuttora reato previsto e punito dall'art. 4 della legge 23 gennaio 1941 n. 166.

L'art. 4 della citata legge (recante norme integrative della disciplina delle pubbliche affissioni) contiene una disposizione autonoma, non compresa nella generale previsione dell'art. 633 del codice penale. il cui richiamo, quindi, deve essere unicamente limitato alla pena del l'ammenda allora stabilita » (in L. Bonaretti, *Imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni*, ed Giuffrè, 1975, 166).

Trattasi di una ottima occasione perduta per la depenalizzazione di una trasgressione (affissione di manifesti fuori degli spazi destinati dall'autorità) che non possiede invero alcunché di criminoso, che fa capo ad una norma promulgata in periodo turbolento e non democratico.

Sul fatto che l'affissione dei manifesti fuori dagli spazi all'uopo destinati dalla pubblica autorità sia punibile solo con l'ammenda che era inizialmente fissata dall'art. 662 c.p. (e non anche con l'arresto fino ad un mese introdotto con il D.Lgs. 8 novembre 1947, n. 1382) si è scomodata più volte la stessa Cassazione Penale, come risulta dalle seguenti sentenze: 9 aprile 1974, D'Addio, in *Sett. Giur.* 1975, III, 52; 14 aprile 1958; Salvestrini, in *Giust. Pen.*, 1959, II, 41; 4 marzo 1961; Ingrosso, in *Giust.*

pen. 1961, II, 881; 14 aprile 1961, Viola, in *Mass. Ann. Cass. Pen.*, 1962, 65, m. 170.

Riteniamo che ben possa sopravvivere la punibilità, ai sensi dell'art. 388 c.p. (reato di omissione o rifiuto di atti di ufficio) a carico del funzionario addetto al servizio comunale delle pubbliche affissioni che indebitamente rifiuti l'affissione di un manifesto; in questo corretto senso, Cass. pen., Sez. II, 18 febbraio 1971, Dotti, in Bonaretti, *op. cit.*, pag. 157.

Chiudiamo questo argomento rammentando che correttamente è stato ritenuto spettare all'appaltatore il compito della cancellazione delle scritte abusive, come ha deciso il Pretore di Pistoia in data 22 marzo 1973, in Bonaretti, *op. cit.*, pag. 161.

In tema di interessi l'art. 27 del D.P.R. in esame rinvia all'art. 48-*bis* del T.U. 14 settembre 1931, n. 1175, e questi dichiara applicabile ai tributi locali la disciplina di cui alla legge 26 gennaio 1961, n. 2.

È perciò sottinteso che le norme della legge n. 2 del 1961 (e successive modificazioni) sono applicabili tanto se si tratti di interessi dovuti all'Amministrazione, quanto di interessi dovuti al contribuente nel caso di rimborsi a questi spettanti.

Da ultimo ci sembra di potere osservare che il semplice rinvio al procedimento previsto dal R.D. 14 aprile 1910, n. 639 per quanto riguarda il recupero di imposta sulla pubblicità o dei diritti sulle pubbliche affissioni (v. artt. 25 e 35 D.P.R. in esame), meriterebbe di essere seguito da norme regolamentari da armonizzare con quelle del C.P.C. con il quale ha sovente punti di contatto se non di contrasto: ciò sarebbe quanto mai utile perchè il regolamento per l'applicazione del R.D. 14 aprile 1910, n. 639, benché preannunciato non è mai stato emanato.

Loris Bonaretti

STUDI SPAGNOLI IN TEMA DI BILANCIO PUBBLICO

1. Il libro del González García (1) sul diritto del bilancio si colloca con una precisa e apprezzabile posizione nell'ambito di quegli studi in materia finanziaria i quali analizzano l'istituto del bilancio dello Stato da una prospettiva giuridica non disgiunta da una attenta considerazione dei fattori economici che costituiscono, e sul piano storico e dottrinale, le premesse di quell'istituto.

L'A. per intendere la natura del bilancio parte da due premesse di ordine metodologico, così enunciabili:

1) le ricerche dei giuristi e quelle degli economisti si distinguono per peculiarità di metodo;

2) non si può scavare nel significato e nel valore delle norme finanziarie se si disconoscono i fatti economici che ne costituiscono il contenuto. Risulta chiaro nella specificazione concreta di questo assunto che la chiave della ricerca è una posizione interpretativa antiformalista che trova i propri punti di sostegno nella considerazione del processo evolutivo finanziario-storico, nel quale assume un ruolo primario il rapporto tra parlamento e governo.

Con questo sviluppo conoscitivo combacia lo schema espositivo dell'opera che si divide in tre capitoli. Nel primo viene passata in rassegna l'evoluzione concettuale del bilancio da piano contabile dell'attività statuale, secondo schemi finanziari classici, a strumento di controllo nella prospettiva della finanza del benessere. Il secondo tratta degli antecedenti storici del bilancio il cui concetto è da considerarsi affermato nel diritto pubblico soltanto con lo stato liberale di diritto. Da questo momento perde ogni rilevanza giuridica distinguere tra il documento di bilancio e l'atto della sua approvazione poiché il bilancio nel suo complesso, prima di essere approvato, è un mero progetto di legge e, in seguito, è la legge di bilancio per il corrispondente esercizio economico. Nell'ultimo capitolo si risolve il problema della natura giuridica della legge di bilancio argomentando che la legge di bilancio è una vera e propria legge sia per ciò che concerne le spese che le entrate.

Le osservazioni che seguono toccano soltanto alcuni punti specifici di cui ai capitoli I e II del libro e non approfondiscono comunque la posizione metodica antiformalista del G.

---

(1) *Introducción al Derecho Presupuestario. Concepto, evolucion histórica y naturaleza juridica*, Madrid, Editorial de Derecho financiero, 1973.

Tale posizione è riassumibile nell'assunto fondamentale del libro per cui l'interprete finanziario — senza voler rinverdire metodiche integraliste, ma facendo salvi gli argomenti logici in esse impliciti (2) — deve tenere nel giusto conto i fatti economici nel cogliere il significato da attribuire al testo normativo su cui opera.

Ora un giudizio sulla validità del metodo propugnato investirebbe in via preventiva l'approfondimento, che qui non è possibile, del problema generale e complesso circa la definizione della natura ideologica ovvero tecnica della scelta del metodo nell'interpretazione giuridica (3). Ove infatti si operasse la riduzione del problema metodologico in termini ideologici entrambi gli indirizzi, quello formalista e quello antiformalista, sarebbero validi e fondati anche nella scienza finanziaria e la libertà dell'interprete della norma di bilancio di adottare l'uno o l'altro sarebbe subordinata al risultato che si vuole conseguire: conservatore per il giurista formalista, progressivo per il giurista antiformalista.

2. Il problema che si pone il González cosa il bilancio *deve* essere, quale funzione esso *deve* avere, sia come strumento di piano sia come strumento di controllo o ambedue (e si nota qui già una presa di posizione etico-politica dell'A.), va delineato e deve trovare la sua risposta, si sostiene, in un'ottica interpretativa antidogmatica nella quale, come detto, assumono un particolare rilievo i fatti economici.

La crisi del liberalismo trascina con sé il bilancio e di conseguenza involge il problema di determinare quale utilità possa ancora ascriversi ai princìpi classici del bilancio (completezza, annualità, unità, chiarezza, universalità, equilibrio) tutti sorti per favorire il parlamento nella sua funzione di controllore dell'attività finanziaria del governo. V'è da domandarsi, come giustamente fa l'A., quale valore possano tutt'oggi avere quei princìpi e il bilancio stesso nella sua configurazione giuridica di piano contabile-amministrativo in una mutata visione delle funzioni dello stato il quale non pone più a base della sua attività in campo economico la neutralità, bensì l'intervento e la pianificazione. In uno stato di benessere infatti la spesa pubblica cessa di esser un semplice mezzo per attendere ai servizi pubblici e si converte in un poderoso stimolo allo sviluppo economico; all'imposta si ascrive un ruolo extrafiscale; il prestito non è più un mezzo cui si ricorre in via straordinaria; si pretende di fronte all'equilibrio annuale contabile un equilibrio funzionale dell'economia (Lerner). Per tutti questi motivi si può osservare, per c.d., un'inversione del ruolo che la finanza classica aveva assegnato al parlamento nei rapporti col governo. I princìpi classici su-

---

(2) La stessa esigenza si ritrova espressa in L. J. Perez de Ayala, *Estudio Preliminar*, p. XIII ss. (premesso al libro di cui si tratta) il quale nell'approfondire i problemi di metodo connessi allo studio della giustizia tributaria sostiene, sulla base di un concetto tridimensionale del diritto, la necessità di una collaborazione interdisciplinare tra diritto tributario ed economia.

(3) Su queste tesi cfr. T. Ascarelli, *Dispute metodologiche e contrasti di valutazione*, in « Riv. trim. dir. e proc. civ. », 1953, VII, pp. 115 ss.; Bobbio, *Sul formalismo giuridico*, in « Riv. trim. dir. e proc. civ. », 1958, p. 993 ss.

biscono delle continue eccezioni di fronte alla necessità di rafforzare l'esecutivo ai fini di una azione amministrativa più efficace oppure di fronte alle preoccupazioni stabilizzatrici dell'esecutivo che esigono margini agili e capacità di manovra economica. Si aggiunga poi che l'intervenzionismo dello stato mal si concilia con l'equilibrio del bilancio e si comprenderà la necessità della formulazione di nuovi princìpi giuridici in tema di bilancio.

Il G. che già persuade nella istruttiva e sobria rassegna delle altrui opinioni a questo proposito offre, nelle ultime pagine del primo capitolo, alcune interessanti soluzioni in merito e ci dà così la possibilità di apprezzare a pieno i frutti della sua impostazione metodologica. Il nuovo sistema dell'economia, egli osserva, che postula un bilancio che sia efficace strumento economico, ha svuotato di contenuto la funzione politica originaria dell'istituto quale mezzo di controllo del parlamento sul governo. Il dilemma che si pone di fronte a questa realtà se il controllo del parlamento debba restringersi (4) ovvero debba mutare finalità viene risolto dall'A. sulla base dell'assunto metodico fondamentale del libro e cioè che il diritto del bilancio è una produzione giuridica la comprensione della cui essenza deriva da una ricerca non soltanto formale, ma che indaghi anche il contenuto economico.

Su queste basi si sostiene che il bilancio deve svolgere un ruolo positivo di strumento coordinatore di due opposte esigenze: maggiori prestazioni aggiuntive da parte dello stato e minore carico fiscale. Il controllo esercitato dal parlamento mediante il bilancio assume, nel quadro dei rapporti di collaborazione tra gli organi statali, un contenuto positivo e non solo negativo di limite. Appare evidente allora la necessità di individuare dei princìpi altrettanto chiari e di facile comprensione come quelli classici che possano svolgere il loro ruolo in un mutato sistema economico.

I princìpi che devono presiedere alla elaborazione del nuovo bilancio, quale strumento principale dell'azione statale in campo economico, sono per G. i seguenti:

1) principio di complementarietà o funzionale;
2) principio di determinazione globale;
3) principio di pubblicità.

Il principio di complementarietà è da intendersi nel senso che il bilancio dello stato deve integrare l'economia nazionale, è funzionale rispetto a quest'ultima per far sì che la domanda effettiva assorba interamente il prodotto nazionale.

Questo principio reclama una doppia esigenza: *a*) che si strutturi un sistema di contabilità nazionale il quale consenta di conoscere il più esattamente possibile la realtà economica dei principali settori economici

---

(4) Sui limiti del potere decisionale del Parlamento in relazione all'art. 81, terzo comma della Costituzione e sulle conseguenze della promulgazione di leggi pluriennali di spesa, cfr. V. Onida, *Il ruolo del Parlamento in ordine al bilancio dello Stato: problemi e prospettive*, in « Programmazione », 1973, n. 4, p. 46 ss.

su cui opera il bilancio; *b*) che si formi un bilancio in modo tale che possa valutarsi il costo e l'utilità dei servizi pubblici. Se lo studio delle tecniche di contabilità sociale sfugge alla indagine propriamente finanziaria, la esigenza di un bilancio che sia un'immagine, possibilmente la più fedele e completa dell'attività amministrativa, esige che vengano adottati criteri di classificazione non più meramente amministrativi, bensì economici e funzionali. D'altra parte, il principio di determinazione globale è una conseguenza di quello funzionale se compito dell'autorità finanziaria è quello di mantenere il ritmo delle spese ad un livello tale che eviti l'inflazione e stimoli il pieno impiego. Tuttavia questo principio non significa, aggiunge l'A., una delega al governo da parte del parlamento delle funzioni di controllo e di gestione in materia di spesa pubblica in quanto si tratta di inquadrare la massa dei poteri governativi a questo proposito nei margini di assegnazioni globali di spese. In altri termini « la legge di bilancio fisserà per settori la spesa totale massima da realizzarsi » (pp. 65-66). Il principio di determinazione globale presuppone quindi una maggiore responsabilità da parte dell'amministrazione in relazione ad un quoziente più ampio di libertà di scelte e inoltre nuovi modi e forme di controllo del bilancio. Infine il principio di pubblicità realizza degli obiettivi non solo informativi, ma sostanziali di esercizio di qualsiasi azione da parte del cittadino sia nella fase di elaborazione che di esecuzione del bilancio. Tale principio più precisamente presuppone un tipo di formazione democratica della volontà dello stato in cui il cittadino per il tramite dei propri rappresentanti acceda all'iter del bilancio. Inoltre il documento deve esser chiaro e completo sia dal punto di vista qualitativo che quantitativo. Infine i risultati del rendiconto, il più tempestivo possibile, devono contenere un esame dettagliato della gestione governativa dal punto di vista economico.

Anche se l'A. non lo dichiara esplicitamente è certo ed è coerente con le idee esposte fin qui che il valore di questi princìpi non va colto alla luce della possibilità di una interpretazione logico-formale delle norme di bilancio, cioè di deduzione della realtà legislativa da princìpi generali e fondamentali. L'acquisizione del materiale giuridico di bilancio mediante uno sviluppo logico degli assunti contenuti in quei concetti (complementarietà, determinazione globale, pubblicità) contrasta palesemente con l'impostazione antiformalista del lavoro di G.

3. Il González nel terzo ed ultimo capitolo si sofferma ampiamente sulla questione della natura giuridica della legge di bilancio (5).

Egli analizzando la dottrina che fa capo al Laband sostiene (p. 248 ss.) che: 1) non vale distinguere tra il documento del bilancio e l'atto di approvazione, in quanto il documento non è altro che il progetto di legge del bilancio; 2) poiché il parlamento opera su di un pro-

---

(5) Il García Gonzáles riprende idee già formulate in *Natura giuridica della legge di bilancio nel diritto spagnolo*, in « Riv. dir. fin. e sc. fin. », I, 1968, p. 111 ss.

getto di legge e non su di un atto concluso cui manca la legalizzazione non vale parlare di «autorizzazione»; 3) non si comprende perché debba qualificarsi formale la legge di bilancio quando non restando esclusa nessuna materia dall'ambito della legge (fatti salvi i limiti costituzionali) anche se la legge di bilancio fosse quella pretesa legge formale potrebbe nonostante tutto modificare la legislazione finanziaria precedente; 4) deve notarsi la scarsa rilevanza della distinzione tra legge in senso formale e legge in senso materiale.

Il pensiero dell'A. si riassume pertanto nell'assunto che la legge del bilancio è legge sia quando detta disposizione relative alle spese sia quando ha ad oggetto le imposte e rispetto alle une e alle altre la legge di bilancio può innovare, modificare o estinguere la legislazione vigente. La inclusione negli annessi A e B cui rimanda l'art. 1 della legge di bilancio è condizione di esigibilità delle obbligazioni dello stato e l'omissione comporta che l'amministrazione non potrà attuare la spesa o riscuotere l'imposta in quell'anno.

Le conclusioni circa la natura della legge di bilancio cui si addiviene nel libro si basano su di una critica alla distinzione tra legge in senso formale e legge in senso materiale che l'A., d'accordo con García Añoveros (6) e Rodríguez Bereijo (7), ritiene essere priva di ogni giustificazione reale e comprensibile solo in funzione di una rigida separazione dei poteri. In realtà pur argomentandosi in senso contrario alla distinzione egli non trascura l'approfondimento dei problemi relativi limitandosi ad una mera enunciazione dei suoi termini. È incontestabile che sulla importanza della distinzione della legge in senso formale e in senso sostanziale (o materiale) non regna l'accordo nella dottrina di diritto pubblico dibattendosi e per dimostrarne lo scarso valore e in sua difesa. La distinzione rileva in particolare in tema di legge di bilancio, esempio tipico per alcuni di legge formale.

L'A. sostiene da parte sua che la distinzione in questione è inutilizzabile e la tipizzazione della legge di bilancio mediante la qualifica di legge formale è priva di rilevanza nell'ordinamento giuridico in quanto è impossibile configurare una legge solo in senso formale nella gerarchia delle norme.

Per dimostrare l'infondatezza della tesi dualistica il G., nella critica portata alla distinzione tra legge formale e legge materiale, distingue, pur rilevandone gli elementi di continuità due versioni: una tradizionale (Von Martitz, H. Heller, M. Wenzel, Majorana, Miraglia, Morelli, L. Mortara) ed una moderna (Gu. Ingrosso, C. Esposito, Foderaro, Carrê de Malberg).

L'A. in queste pagine sulla distinzione offre al lettore un saggio ulteriore di esposizione chiara ed utile delle diverse opinioni in dottrina.

---

(6) *Derecho Presupuestario*, Sevilla, 1969, pp. 10-11.

(7) *El Presupuesto del Estado - Introducción al Derecho Presupuestario*, Madrid, 1970, p. 45. Su questo lavoro di Rodriguez v. M. Ingrosso, *Considerazioni su un recente studio spagnolo sul bilancio dello Stato*, in «Riv. dir. fin. sc. fin.», I, 1975, n. 2, pp. 266-275.

Orbene nell'approfondire le istruttive pagine di questo libro può però maturarsi la convinzione che le conclusioni cui anche il G. perviene, se pur corrette sul piano dello sviluppo logico, siano inficiate da un fraintendimento di base circa il senso e la funzione che ha in sede teoretica ogni «distinzione» in quanto tale, e quindi anche la distinzione in parola. Lungi dal voler intervenire nel merito delle conclusioni delle diverse teorie sulla distinzione della legge in senso formale e in senso materiale e riservandomi un più ampio approfondimento di questi assunti altrove (8) mi sembra che sia necessario innanzi tutto specificare in che senso e con quale rilievo si facciano, a proposito della legge di bilancio, «distinzioni» tra le leggi.

Il Laband (9) che per primo ha teorizzato la distinzione di cui si tratta intende, almeno inizialmente, con l'operazione di distinzione enumerare i diversi significati della parola legge nella costituzione dell'impero tedesco-prussiano. Il medesimo termine «legge» si applica infatti sia ad atti avendo riguardo alla forma che essi hanno, cioè al loro procedimento, sia avendo riguardo al loro contenuto. Nel primo caso il Laband parla di legge in senso formale, nel secondo di legge in senso materiale. Quando si fa una distinzione della legge, nel senso di indicare i molteplici significati che sono designati da quel termine, non sembra che si possa disconoscere l'utilità di quella. Bisogna tuttavia evitare di confondere la distinzione della legge in senso materiale e in senso formale, che è utile in quanto procedimento logico che ripara all'ambiguità ed evita delle confusioni, con la distinzione (meglio «divisione») delle leggi in formali e sostanziali che vuole contrapporre due specie di legge nell'ambito di un concetto più ampio di legge. In questo senso la distinzione è una operazione logica di divisione, sulla base di un criterio differenziatore, in genere e specie e serve ad esporre un rapporto di subordinazione dei concetti specifici legge formale e legge materiale al concetto di genere legge.

La validità di una divisione delle leggi in formali e sostanziali, nel senso da ultimo precisato, non può essere esclusa a priori, ma deve essere valutata sulla base del concetto di legge che si è formato e si va a dividere e sulla base del criterio che si sceglie per scomporre il concetto di legge. In tali limiti non ci sembra per il sistema costituzionale italiano di scarsa utilità espositiva la distinzione (divisione) del concetto di legge ordinaria (che è formale), dal punto di vista della forza, in legge sostanziale e legge formale. Legge formale è una categoria specifica di legge la quale non ha forza attiva; legge sostanziale è una categoria specifica di legge la quale ha forza innovativa. A questo punto si pone il problema di inquadrare la legge di bilancio nel primo o nel secondo con-

---

(8) In uno studio sulle divisioni e classificazioni elaborate dal pensiero giuridico finanziario di prossima pubblicazione.

(9) *Das Staatsrecht des Deutschen Reiches*, ristampa della 5ª edizione, 1964, vol. 4, p. 522 ss.

cetto, classificandola legge formale o legge sostanziale nel senso ora ora precisato (10).

4. A parte queste considerazioni consiglierei vivamente la lettura del libro di G. che per l'impostazione generale e la validità di soluzioni specifiche offre sicuramente un originale contributo agli studi giuridici in tema di bilancio. Si deve essere altresì grati all'A. di averci proposto un metodo interpretativo antiformalista, applicandolo al diritto del bilancio (11), del quale si può condividere o meno la bontà, ma che indubbiamente consente all'interprete il quale, se non cede a suggestioni metagiuridiche, non di meno non chiude gli occhi di fronte alla realtà delle cose, di cogliere copiosi frutti. La lettura di questo libro infatti serve non solo a individuare a pieno la scarsa definitività e certezza di tante soluzioni proposte circa la natura giuridica della legge di bilancio, ma soprattutto è atta a svolgere una feconda funzione reattiva sul piano dei problemi metodologici in tema di bilancio spesse volte risolti sulla base di schemi inadeguati e generici.

MANLIO INGROSSO

Università di Napoli.

---

(10) Cfr. Corte cost. sent. n. 7 del 2 marzo 1959 dove si qualifica la legge di bilancio come formale nel senso che non può portare nessun innovamento nell'ordine legislativo.

(11) Nella stessa prospettiva è condotto lo studio di E. GONZALEZ GARCIA, *La cosiddetta «evasione fiscale legittima»* (I e II), in «Riv. dir. fin. sc. fin.», I, 1974, n. 1, p. 51 ss. e n. 2, p. 254 ss., in particolare p. 268 ss.

RECENSIONI

PARRAVICINI G., *Scienza delle finanze*. Volume primo - *Principi*, Milano, Giuffrè, 1975, pp. 305, Lit. 6.000.

Il Parravicini molto opportunamente ha ristampato con ampie revisioni ed integrazioni, il primo volume della sua *Scienza delle finanze*, che contiene l'esposizione dei problemi più generali della finanza pubblica.

La lettura del volume, come avviene per ogni lavoro meditato e stimolante, finisce sempre col riproporre dubbi e problemi che, sopiti nella mente del lettore, risorgono e si ravvivano. La mia attenzione in questa occasione è stata richiamata, tra gli altri, da due aspetti: quello del carattere della scienza delle finanze e quello relativo alla formazione dell'equilibrio delle scelte finanziarie.

Scrive l'A. che « la scienza delle finanze è al tempo stesso positiva e normativa » (p. 7), normativa in quanto essa « offre consigli, precetti e norme di azione, di intervento o di comportamento ». La possibilità e la desiderabilità di una netta separazione dei due aspetti si è andata affermando con lo svilupparsi della scienza economica, malgrado qualche dissenso, a partire da Smith e Ricardo. È vero che negli ultimi decenni, si è messo in dubbio sempre più frequentemente la possibilità di tale distinzione ritenendosi una illusione l'obiettività nelle scienze sociali, in quanto i fatti relativi non potrebbero essere trattati senza manifestare determinate preferenze. Ma, a mio avviso, malgrado queste critiche è da ritenersi che si deve fare ogni sforzo possibile per separare i due aspetti. L'introduzione nei ragionamenti di un giudizio di valore falsa l'opera dello studioso e lo trasforma in un politico. Il che è da evitare specie nell'attività didattica, quando il docente deve fornire gli strumenti di ragionamento, creare una maturità mentale dei propri discenti, e non influire sui loro giudizi di valore, sulle loro preferenze.

Non vi è dubbio che, « se dalla conoscenza di una legge finanziaria sappiamo che verificandosi il fenomeno A ne discende l'effetto B, lo stesso rapporto causale diventa norma quando si vuol ottenere l'effetto B provocando volutamente il fenomeno A ». Ma la seconda preposizione non è ancora un principio normativo. Il precetto consiste nella scelta per cui l'effetto B va perseguito a preferenza dell'effetto C. Cioè la scelta della realtà da modificare « in modo conforme ai nostri valori, o a quei rapporti e a quelle situazioni finanziarie ed economiche che preferiamo ad altre ». Non vi è dubbio che su molti problemi le mie preferenze sono diverse da quelle di Parravicini o di altri studiosi, perché i miei giudizi di valore, cioè sul concetto di giusto, opportuno, ecc., non coincidono con il loro. Ma su questi concetti, cioè sugli obiettivi da perseguire, non vi è una base logica di ragionamento che li unisca. È inutile convincere a chi non piace la mela, che le mele sono buone. Tutt'al più si può dire che fanno bene (ed è un'altra cosa) perché p. es. contengono vitamine.

Ecco perché ritengo che tale distinzione non sia di « mera utilità metodologica e di dottrina », ma di impostazione scientifica dei ragionamenti, anche

se, purtroppo, tale obiettivo non si possa o non si voglia sempre perseguire. Il fondere la ricerca di ciò che è la realtà (compito dello studioso) con quello che dovrebbe essere secondo le nostre preferenze (compito del politico) può esser fonte di inutili confusioni. Sono, queste, tesi che specie da noi perdono purtroppo sempre più d'importanza. E consentono di far passare come principio scientifico un obiettivo politico.

Il secondo problema che attrae l'attenzione del lettore è quello relativo all'equilibrio finanziario. Distinti i calcoli dei due soggetti, classe dirigente e collettività, il primo soggetto attivo, il secondo soggetto passivo delle scelte finanziarie, per ciascuno di questi soggetti traccia, valendosi di alcuni grafici, una serie di funzioni. Supposto che la classe dirigente sopporti una data percentuale della spesa necessaria per produrre i servizi pubblici, la domanda e, quindi, il livello dei servizi pubblici complessivi espressi in termini assoluti, cresce man mano che il tipo o la qualità dei servizi stessi è più conforme ai suoi gusti, cioè man mano che la loro quota destinata a vantaggio esclusivo della classe dirigente aumenta. Se la percentuale della spesa pubblica a carico della classe dirigente aumenta, a parità di livello di servizi pubblici, essa domanderà che aumenti la quota di spese a proprio favore, o, a parità di tipo di servizio destinato a proprio vantaggio, che diminuisca il livello del bilancio. Analogo raginamento viene effettuato dalla collettività.

Considerando contemporaneamente la domanda di servizi pubblici della classe dirigente e della collettività, si viene ad identificare una serie di punti di incontro tra le singole curve di domanda di servizi pubblici effettuate dalla classe dirigente e le singole curve di domanda corrispondenti della collettività. Unendo questi punti si ottiene una serie di «posizioni in cui tanto la classe dirigente che la collettività realizzano le attese comuni». Cioè «il luogo geometrico di tutti i possibili valori di equilibrio», posizioni tra di loro indifferenti. L'equilibrio concreto si determina con motivazioni non economiche.

Formalmente il ragionamento dell'A. si avvicina a quello sul quale mi ero diffuso, a mio giudizio di oggi anche troppo, nella I edizione del mio «Corso di Scienza delle Finanze» (1953) più di venti anni or sono. Per ogni tipo di attività vi è per la classe dirigente un fascio di curve di costi ed utilità marginali variabili in funzione della dimensione dell'attività finanziaria medesima e che si incontrano in un punto di equilibrio. Variando il tipo di attività varia il fascio di curve: se questo è più conforme ai gusti della classe dirigente le curve si abbassano. I vari punti di incontro delle singole curve rappresentano possibili situazioni di equilibrio lungo le quali la classe dirigente può muoversi. Che nell'ipotesi allora tracciata assumeva la forma di U. Ma la posizione ottima è rappresentata dal punto di incontro minore. Lo stesso avviene per la collettività. Senonché i due punti minimi di ottimo non coincidono. Ed allora si ha una posizione analoga a quella del monopolio bilaterale. Tra questi due punti di ottimo (come dimensioni dell'attività e tipo di attività finanziaria) si stabilisce l'equilibrio concreto. Ma questo non coincide con nessuno dei due ottimi delle due parti e soprattutto non coincidono tra di loro. Cioè non esiste un *punto* di equilibrio economicamente determinato ma una *zona* entro la quale le scelte si operano in concreto, con tutte le conseguenze che ne derivano. Ciascuna delle due parti ritiene la scelta concreta

divergente da quella ritenuta ottima. In Parravicini invece la curva (nel suo grafico LL') è una curva di posizioni tra loro indifferenti sia per la classe dirigente che per la collettività. Forse la mia è una rappresentazione del fenomeno meno ottimistica o come alcuni direbbero oggi, meno democratica, perché implica un minore accostamento delle scelte pubbliche coi desideri di tutti i membri della collettività (CESARE COSCIANI).

NUOVI LIBRI

SCIENZA DELLE FINANZE

AA. VV. - *Atti della ricerca sugli interventi pubblici nell'economia a livello locale in Italia ed in vari paesi europei.*

Modena, STEM-Mucchi, 1976, pp. 541, s.i.p.

Come è noto, la recente trasformazione degli ordinamenti locali, verificatasi a seguito dell'introduzione degli istituti regionali, ha dato nuovo vigore e attualità all'argomento degli interventi nella vita economica locale che in precedenza era dominato dai temi tradizionali delle aziende comunali e provinciali di trasporto e di erogazione. Gli studi raccolti nel volume offrono agli operatori della politica, del diritto e dell'economia un quadro molto esauriente degli strumenti giuridici utilizzabili per incidere sullo sviluppo economico delle comunità locali, nonché un'ampia panoramica sulle esperienze maturate in questo campo in altri paesi europei.

AA. VV. - *La via italiana alle regioni.*

- *Le regioni: politica o amministrazione?*
- *Il controllo della regione sugli enti locali.*
- *Regioni e servizi sociali.*
- *Gli enti locali nella prospettiva regionale.*

Milano, Edizioni di Comunità, 1972, 1973, 1973, 1974, 1975, pp. 226, 349, 221, 351, 229, Lit. 2000, 3500, 2500, 3500, 3000.

Questi quaderni di studi regionali del Centro Studi della Fondazione A. Olivetti presentano una serie di contributi di giuristi e di economisti che esprimono una rimeditazione sui nodi cruciali del nostro sistema politico e, in particolare, sulle prime esperienze e sulle prospettive dell'ordinamento regionale. I temi più ampiamente trattati riguardano il trasferimento di funzioni dallo Stato alle regioni; gli ostacoli al processo di formazione dell'ordinamento regionale; le funzioni di indirizzo e coordinamento delle regioni; il possibile loro contributo al mutamento del modello di sviluppo; i rapporti con gli enti locali.

AA. VV. - *Problemi di organizzazione aziendale delle imprese pubbliche degli enti locali.*

- *Problemi economici e finanziari delle imprese pubbliche degli enti locali.*

Roma, CISPEL, 1973, 1975, pp. 567, 590, s.i.p., Lit. 10.000.

Si tratta degli atti dei convegni organizzati dalla Confederazione Italiana dei Servizi Pubblici degli Enti Locali (CISPEL) nel 1972 e nel 1974 per dibattere i temi più attuali della municipalizzazione. I volumi raccolgono un ventaglio assai ampio di interventi, su tutti i settori dei servizi locali, dovuti a giuristi, economisti e amministratori.

(*) Per l'inserzione in questa rubrica, gli editori sono pregati di inviare copia dei nuovi libri di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario alla Redazione di Pavia. La Direzione si riserva di far successivamente recensire le opere qui segnalate.

ARCUCCI F. - *Aspetti fondamentali della morfologia dei sistemi bancari.*

Milano, Giuffrè, 1974, pp. 105, Lit. 2000.

In questo studio sull'evoluzione strutturale dei sistemi bancari, l'A. esamina come le esigenze finanziarie dell'apparato produttivo, la differenziazione tra centri di formazione e di impiego del risparmio, i fabbisogni delle Tesorerie pubbliche, il ruolo degli intermediari non bancari abbiano contribuito a modellare la struttura e le modalità di funzionamento dei sistemi bancari nei paesi avanzati ad economia di mercato.

BAIN J. S. - *La limitazione della concorrenza. Politiche e tecniche per ostacolare l'ingresso di nuove imprese nei diversi settori industriali.*

Milano, Franco Angeli Editore, 1975, pp. 405, Lit. 12.000.

Appare finalmente in edizione italiana il volume di BAIN, *Barriers to New Competition* che non ha certo bisogno di presentazione per gli studiosi, trattandosi di uno dei contributi più importanti di questi ultimi anni sul problema dei limiti alla concorrenza, imposti dalle barriere all'ingresso di nuove imprese, messe in atto dalle strategie di *marketing*, dalle economie di scala, dal controllo delle risorse.

BEYNON H. - *Lavorare per Ford. Operai dell'auto negli anni sessanta.*

Torino, Musolini Editore, 1975, pp. 404, Lit. 4000.

Working for Ford, scritto nel 1973, esce ora nella traduzione dall'inglese di B. GROPPO e ricostruisce la sociologia delle persone che lavorano nei reparti della grande fabbrica automobilistica americana.

CAFFÈ F. - *Frammenti per lo studio del pensiero economico italiano.*

Milano, Giuffrè, 1975, pp. VIII-130, Lit. 2800.

In questo nitido e svelto libro sono raccolti una serie di saggi dedicati a quattro grandi economisti italiani (F. Ferrara, L. Einaudi, G. del Vecchio e G. Masci) e al rilievo che essi hanno avuto nel modellare il pensiero economico italiano. Si tratta di un contributo meditato, interessante e assai ricco (pur nella sua brevità) di uno degli economisti italiani tra i più sensibili alla storia del pensiero economico italiano.

CAPITANI P. (a cura di) - *La nascita dell'economia politica.*

Torino, Loescher Editore, 1975, pp. 389, s.i.p.

È questa un'antologia di testi dei filosofi economisti del XVII-XVIII secolo, da Petty e Locke sino a Quesnay, Turgot e Steuart. Il volume è parte della bella collana di Scienze Sociali della Loescher e, insieme all'analoga raccolta di scritti dei classici curata da G. Montani, testimonia dell'interesse attuale per i temi oggetto della ricerca dei primi economisti moderni. A CAPITANI si debbono una lunga introduzione generale ed i sei cappelli che aprono le altrettante sezioni in cui l'antologia si suddivide.

CARUSO S. - *Burocrazia e capitale in Italia. Struttura e ideologia.*

Verona, Bertani Editore, 1974, pp. XXIX-318, Lit. 4000.

Preceduta da una lunga introduzione di V. PARLATO, è questa una ricerca socio-economica sulla burocrazia italiana, svolta secondo l'approccio marxista, cioè intesa a definire la collocazione dei pubblici dipendenti nello scontro tra le classi. C. muove da un'analisi dettagliata della dinamica

occupazionale nella P.A. durante il secondo dopoguerra e passa, poi, all'esame di alcuni connotati caratterizzanti la morfologia della burocrazia italiana.

DAL PANE L. - *Il problema dello sviluppo capitalistico.*

Bologna, Pàtron Editore, 1974, pp. 320, Lit. 4700.

Presumibilmente destinato agli studenti dei corsi di Storia Economica, il volume si compone di tre parti, dedicate, rispettivamente, allo sviluppo economico italiano dopo l'unità, alla trasformazione delle strutture economiche dal 1861 al 1965, all'atteggiamento dei lavoratori di fronte al progresso tecnico, in particolare durante i primi decenni del secolo.

D'ANTONIO M. (a cura di) - *La crisi post-keynesiana.*

Torino, Boringhieri, 1975, pp. 386, s.i.p.

Il pensiero economico si trova in una fase di profonda revisione critica. Le teorie di derivazione neoclassica e le indicazioni di politica economica che discendono dagli schemi keynesiani non sembrano in grado di fornire strumenti analitici ed operativi adeguati per affrontare i problemi della realtà economica contemporanea. È necessaria una « ricostruzione dell'economia politica » per affrontare quella che Joan Robinson chiama la « seconda crisi » della teoria economica. È questa la convinzione comune degli AA., in apparenza assai eterogenei come matrice politico-culturale, dei saggi raccolti in questo volume. Nella prima parte, che comprende otto saggi di LEONTIEF, PHELPS BROWN, KALDOR, JOHNSON, LEOBOWITZ e altri, sono presi in esame i problemi della teoria economica nel mondo contemporaneo, mentre nella seconda parte, che include saggi di TOBIN, LERNER, HABERLER, FRIEDMAN, GURLEY, MELMAN, SWEEZY e altri, vengono analizzati i temi di politica economica che sono oggi al centro del dibattito: inflazione e disoccupazione, efficacia dell'intervento pubblico, spesa per armamenti, la povertà nei paesi di capitalismo avanzato. In un'ampia introduzione, D'ANTONIO mette in luce l'evoluzione dei rapporti, interni ed internazionali, del sistema capitalistico che ha portato alla crisi attuale.

D'ANTONIO M. - *Sviluppo e crisi del capitalismo italiano 1951-1972.*

Bari, De Donato, IV ed., 1975, pp. 282, Lit. 3500.

È questa la quarta edizione della analisi dello sviluppo economico italiano post-bellico condotta da D'ANTONIO in chiave marxista e che presenta la originalità di una trattazione svolta con una serie di « spaccati » i quali — evitando la dispersività della ricostruzione cronologica — costituiscono ciascuno un oggetto definito di riflessione: i caratteri generali dello sviluppo 1951-72, con le condizioni interne ed esterne e l'andamento delle principali grandezze macroeconomiche; l'analisi critica delle interpretazioni date dello sviluppo italiano, secondo l'approccio neoclassico, neoricardiano, della crescita *export-led*, della evoluzione dei rapporti sociali; la politica economica, in particolare l'azione della Banca d'Italia, le direzioni dell'intervento pubblico e della politica meridionalistica, le ragioni del fallimento della programmazione.

DUNNING J. H. (a cura di) - *L'impresa multinazionale.*

Torino, Rosenberg & Sellier, 1975, pp. XXXI-480, Lit. 6800.

Preceduta da un'introduzione critica di G. RAGOZZINO, il volume riproduce gli Atti di un importante Convegno svoltosi nel 1970 presso la Università di Reading per cercare, con la partecipazione di studiosi ed operatori par-

ticolarmente qualificati, di ricomprendere entro linee interpretative unitarie e di trattare con adeguato rigore un fenomeno al tempo stesso così differenziato e tuttora tanto rapidamente *in fieri* come quello delle multinazionali.

FISHER I. - *Opere.*

Torino, UTET, a cura di A. PELLANDA, 1974, pp. 1325, Lit. 28.000.

(GOSSEN - LAUNHARDT - AUSPITZ - LIEBEN) - *Marginalisti matematici.*

Torino, UTET, a cura di T. BAGIOTTI, 1975, pp. 972, Lit. 25.000.

MENGER C. - *Principi di Economia Politica.*

Torino, UTET, a cura di E. F. NANI e con un'introduzione di G. FRANCO, 1976, pp. 467, Lit. 12.000.

I tre volumi fanno parte della sontuosa collezione « I classici dell'economia », diretta dal prof. Giuseppe di Nardi e ripropongono all'attenzione del lettore italiano alcuni tra i primi economisti neoclassici, costituendo un invito ad andare direttamente alla fonte. Le pregevoli introduzioni, le esaurienti note bibliografiche e i cenni storici che precedono ciascun volume, mentre da un lato costituiscono una fonte di riferimento per inquadrare il significato dei contributi degli Autori nel pensiero economico di allora, dall'altro offrono una chiave per la lettura diretta di essi. Interessante, in particolare, il volume curato dal prof. Bagiotti sui marginalisti matematici che riscopre per il lettore di lingua italiana Autori altrimenti difficilmente accessibili.

INGRAO B. - *Impresa e piano in Unione Sovietica. 1933-1953.*

Bari, De Donato, 1975, pp. 237, Lit. 3300.

L'analisi dell'organizzazione dell'industria di Stato sovietica, nell'arco di tempo che va dal compimento della collettivizzazione alla morte di Stalin costituisce l'oggetto del libro della Ingrao, la quale evidenzia i poteri e le funzioni dei diversi organi dello Stato, rifiutando la semplicistica immagine di una direzione dell'industria rigorosamente centralista e monocentrica.

IRECI - *Annuario dell'economia internazionale 1975.*

Venezia-Padova, Marsilio Editori, 1975, pp. 281, Lit. 15.000.

Il primo numero di questo *Annuario* dell'IRECI costituisce uno strumento agile ma non acritico per una documentazione iniziale sull'evoluzione recente della economia mondiale. La prima parte si compone di una serie di analisi settoriali relative all'andamento del 1974, come, ad esempio, quelle sui mercati finanziari e delle materie prime. Nella seconda parte ad una sintesi delle tendenze registrate dalle principali grandezze macroeconomiche nei maggiori paesi OCSE seguono cinquantatre schede dedicate alla situazione di altrettanti paesi.

NOVE A. - *Le nazionalizzazioni sbagliate.*

Milano, Franco Angeli Editore, Collana CIRIEC, 1975, pp. 185, Lit. 5000.

Il libro è in parte una critica della teoria microeconomica, sviluppata attraverso l'analisi di esempi tratti per lo più dall'esperienza delle imprese pubbliche inglesi, e in parte una contestazione dei criteri di gestione delle

imprese nazionalizzate comunemente accettati. Esso mostra che i dettami efficientistici della teoria economica tradizionale non valgono a guidare i responsabili del settore pubblico al perseguimento del massimo benessere collettivo perché la dottrina tradizionale favorisce un tipo di considerazione delle imprese pubbliche troppo « aziendalistico » e frammentario in un mondo che, invece, è caratterizzato da ampie esternalità, indivisibilità e complementarietà.

OCDE - *Double imposition du revenu et de la fortune.*

Paris, OCDE, 1974, pp. 169, Ff. 25,00.

Il documento presenta sia il testo riveduto di alcuni articoli del Progetto di Convenzione della doppia imposizione, del 1963, riguardante il reddito e il patrimonio, sia i relativi commenti formulati dal Comitato degli affari fiscali.

OCDE - *Impact des investissements infrastructurels sur le développement industriel.*

- *Incidence de la structure et de l'étendue du développement urbain sur les choix des modes de transport: le cas des villes de moyenne importance.*

Paris, OCDE, 1975, pp. 69, 62, Ff. 12,00, 12,00.

I due volumetti riportano i risultati di tre tavole rotonde sul tema dell'influenza esercitata dalle infrastrutture sullo sviluppo: il primo studio considera le infrastrutture di trasporto e lo sviluppo industriale; il secondo lo sviluppo urbano e le scelte dei modi di trasporto.

OCDE - *Objectifs et instruments des politiques industrielles: une étude comparative.*

Paris, OCDE, 1975, pp. 152, Ff. 24,00.

In questo studio si tenta di precisare come la politica industriale venga intesa attualmente e si analizzano metodicamente le principali caratteristiche delle politiche industriali perseguite negli ultimi anni dai paesi membri dell'OCDE.

OCDE - *Profils des ressources consacrées à la recherche et au développement expérimental dans la zone OCDE, 1963-1971.*

Paris, OCDE, 1975, pp. 121, Ff. 18,00.

Il volumetto descrive l'andamento, dal 1963 al 1971, della ricerca e dello sviluppo sperimentale nei paesi membri dell'OCDE, considerando la spesa che vi è stata dedicata, il ruolo assunto dai diversi settori dell'economia nel finanziamento, e l'evoluzione dei diversi *inputs* impiegati.

OECD - *International Comparison of Tax Depreciation Practices.*

Paris, OECD, 1975, pp. 217, Ff. 42,00.

Il volume si propone di realizzare un raffronto internazionale dei metodi d'ammortamento fiscale e una stima quantitativa dell'incidenza di tali metodi sul costo del capitale. L'analisi si fonda su dati raccolti nei paesi membri dell'OCDE attraverso un questionario. Vengono indicati, inoltre, le principali disposizioni che regolano, direttamente o indirettamente, l'ammortamento fiscale e il modo in cui queste sono applicate nei 22 paesi dell'OCDE.

OECD - OCDE - *The British National Health Service.*
- *L'organisation des services de santé et de l'enseignement médical en Suède.*

Paris, OECD-OCDE, pp. 41-43, Ff. 8,00-8,00.

I sistemi sanitari attraversano una fase di transizione, tra l'espansione ed i notevoli risultati qualitativi del recente passato e l'emergere di nuovi campi di intervento e di nuovi moduli di organizzazione. Dopo aver pubblicato un rapporto generale sulla materia, un gruppo di lavoro OECD-CERI ha commissionato una serie di studi nazionali tra cui questi relativi a Regno Unito e Svezia.

PISCHEL G. - *L'azienda municipalizzata.*
- *Per municipalizzare.*

Roma, CISPEL, 1972, 1975, pp. 558, 167, s.i.p., Lit. 3000.

Due opere estremamente documentate sulla struttura, il funzionamento e i rapporti esterni delle imprese municipalizzate. Il secondo libro, in particolare, è volto a dimostrare come la municipalizzazione, nonostante la crisi economica attuale e i suoi riflessi sugli enti locali, rimanga la soluzione più valida per la gestione democratica dei servizi pubblici locali.

PREDETTI A. - *Analisi delle condizioni abitative in Lombardia.*

Milano, Giuffrè, 1975, pp. 270, Lit. 8000.

L'A. conduce l'analisi sulle condizioni abitative in Lombardia secondo una duplice ottica: statica, con riferimento al 1971, e dinamica, con riguardo al periodo 1961-1971. L'esame si fonda sulle risultanze del censimento delle abitazioni, effettuato dall'ISTAT contemporaneamente al censimento della popolazione, e mette in evidenza la tipologia degli agglomerati residenziali, lo *stock* di abitazioni, il titolo di godimento delle abitazioni occupate, lo standard qualitativo e lo spazio abitativo.

SALTER W. E. G. - *Produttività e cambiamenti della tecnica.*

Torino, UTET, 1975, pp. XV-285, Lit. 12.000.

Questo libro è un'indagine teorica ed empirica delle relazioni tra produttività e cambiamenti della tecnica. La prima parte è dedicata ad un'analisi teorica delle relazioni tra variazioni della produttività, dei prezzi, dei costi, dei salari, e degli investimenti in industrie in cui c'è un continuo flusso di nuove tecniche. La seconda parte del volume è uno studio empirico sulle relazioni tra le variazioni della produttività, dei prezzi e dei costi in una serie di industrie inglesi ed americane: l'attenzione si concentra su singole industrie, nell'idea che questo approccio costituisca un primo passo verso un'analisi aggregata, ma che soffra meno di eccessiva semplificazione.

SKALA H. S. - *Non-Archimedean Utility Theory.*

Dordrecht, D. Reidel Publ. Co., 1975, pp. XII-138, s.i.p.

La monografia approfondisce taluni aspetti della teoria dell'utilità non archimedica e della sua misurabilità. Dopo una breve introduzione, dedicata al modo di « ordinare » le preferenze, si passa ad esaminare una serie di problemi relativi alla teoria ordinale dell'utilità con l'impiego di una matematica avanzata che viene utilizzata anche per l'analisi di sistemi empirici di relazioni con una struttura più complessa di quella definibile

in termini di mera « ordinalità ». Si conclude sottolineando taluni risultati della teoria dell'utilità di Von Neumann-Morgenstern, della teoria dei giochi e delle relazioni di probabilità comparative.

TAGLIACARNE G. - *Il reddito prodotto nelle province italiane nel 1974 e confronti con gli anni 1971, 1972 e 1973.*

Milano, Franco Angeli Editore per i Quaderni di « Sintesi Economica », 1975, pp. 149, Lit. 4500.

È la ventiquattresima edizione dell'ormai tradizionale analisi provinciale dei redditi e dei consumi curata dal TAGLIACARNE e svolta dagli uffici dell'Unione Italiana delle Camere di Commercio. La presentazione dei risultati si concentra quest'anno sull'evoluzione — con riferimento, in particolare, alla dinamica di lungo periodo 1951-74 — della ripartizione territoriale del reddito, del prodotto agricolo e industriale, dei consumi e del tenore di vita.

TOURAINE A. - *L'evoluzione del lavoro operaio alla Renault.*

Torino, Rosenberg & Sellier, 1974, pp. 301, Lit. 5500.

Il testo, nato nel 1955, esce nella traduzione di B. FERRERO e D. FORMENTO, ed ha per oggetto il lavoro operaio, nella tecnologia e nell'organizzazione, di una grande azienda automobilistica: ormai un « classico » ha posto la figura dell'autore accanto a pochi altri, destinati a lasciare una traccia sicura nell'ambito della sociologia del lavoro.

WENDT D. - VLEK C. (a cura di) - *Utility, Probability, and Human Decision Making.*

Dordrecht, D. Reidel Publ. Co., 1975, pp. VIII-418, s.i.p.

Il volume raccoglie una serie di saggi scelti dalla IV Conferenza di ricerca dedicata agli argomenti di cui al titolo e tenutasi a Roma nel settembre 1973. I saggi qui raccolti, scritti in linguaggio matematico, sono destinati a tutti coloro che abbiano a che fare con l'elaborazione di procedure ottimali di decisione, così come a coloro che abbiano interessi professionali per i problemi psicologici di rilievo nelle scelte economiche, politiche e per altre forme di comportamento in scelte più complesse.

ZANDANO G. - *Introduzione all'economia monetaria e creditizia.* Vol. I: *Domanda e offerta di moneta.*

Torino, Giappichelli Editore, 1975, pp. 254, Lit. 5300.

Lo scopo dichiarato del volume — il primo di una serie in argomento — è di rendere più accessibile lo studio dell'economia monetaria e creditizia. L'A. si occupa inizialmente dell'evoluzione storica della moneta e del suo ruolo; tratta poi dei contributi di Keynes e della scuola di Chicago alla teoria monetaria; esamina, quindi, la storia del sistema bancario italiano e le vicende che portarono, nel 1893, alla costituzione della Banca d'Italia. Il libro si conclude con una discussione dedicata ai possibili contenuti di un'attività di programmazione per il settore del credito, caratterizzatosi, in Italia, per una indipendenza pressoché assoluta dalle direttive della programmazione, per altro povere di indicazioni precise e puntuali di politica creditizia.

DIRITTO FINANZIARIO E TRIBUTARIO

AA. VV. - *Il contenzioso tributario. Risultati e prospettive della riforma. Atti del Convegno di S. Remo (2-3 marzo 1974) promosso dal Centro Nazionale di Prevenzione e Difesa Sociale.*

Padova, CEDAM, 1975, pp. VIII-218, Lit. 6.500.

Il volume contiene principalmente il testo delle relazioni generali di Micheli, Guarino, Capaccioli, Andrioli dette al Convegno di S. Remo; quello delle illustrazioni alle relazioni generali, e quello degli interventi dei partecipanti. Materiale in parte non ancora conosciutissimo, donde l'utilità del volume che illustra una materia che risulta sin qui non pacificamente schematizzata. In specie negli interventi di Magnani, Marongiu e Granelli la traccia di molte questioni che hanno formato — e formeranno ancora, in prospettiva — oggetto di dibattito in sede di sindacato della legittimità costituzionale delle norme che recano la disciplina degli istituti del processo tributario.

D'Amati N. - *La progettazione giuridica del reddito. Vol. I, Le ipotesi della riforma tributaria. Vol. II, I redditi fondiari. Vol. III, I redditi mobiliari.*

Padova, CEDAM, 1973, 1974, 1975, pp. X-282, IX-269, X-304, Lit. 5.000, 6.000, 8.000.

L'ampia orditura dell'opera, la latitudine dei problemi trattati, le intuizioni che vi sono contenute non consentono, in questa sede, più che la segnalazione *tout court*. Ed il rinvio a Puoti, *Riflessioni sulla definizione giuridica del reddito*, *retro*, pp. 271-284.

De Nicolellis L. - *I.V.A., l'aliquota ridotta per l'edilizia. (Art. 79 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).*

Roma, SOGRARO, 1976, pp. 189, Lit. 4.000.

Piano e minuzioso commento al sistema normativo vigente in tema di benefici fiscali per l'edilizia abitativa.

Giuliani G. - *Manuale delle imposte dirette. Raccolta di legislazione, norme amministrative e giurisprudenza coordinata per articolo. 1976.*

Milano, Giuffrè, 1976, pp. VII-1711, Lit. 25.000.

Alla redazione del volume ha presieduto la stessa tecnica usata per gli altri « manuali » dell'A. (IVA e bollo): per ogni articolo di legge istitutiva di imposte dirette si riportano il testo e quello che si definisce « materiale disponibile » (relazione ministeriale, corredo di circolari e norme interne, sistema di rinvii). Il tutto coordinabile con l'impiego degli indici analitico-alfabetico, cronologico e sistematico. La quantità del materiale organizzato testimonia ad un tempo dell'utilità dell'opera e dell'impegno profuso.

RASSEGNA DI PUBBLICAZIONI RECENTI

SCIENZA DELLE FINANZE

Argomenti generali

Baron D. P. - *Firm Valuation, Corporate Taxes and Default Risk*, « J. Finance », 1975, 1251.

Barr J. L. - *Public goods, crowding, and value equilibrium*, « Reg. Sc. Urban Econ. », 1976, 3.

Fisher A. C. - Peterson F. M. - *The Environment in Economics: A Survey*, « J. Econ. Lit. », 1976, 1.

Kiesling H. G. - *A Model for Analyzing the Effects of Governmental Consolidation in the Presence of Public Goods*, « Kyklos », 1976, 233.

Lombardini S. - *Le deficienze del sistema pubblico*, « Econ. pubbl. », 1976, 4-5, 131.

Mazzocchi G. - *La finanza pubblica*, « Econ. Pubbl. », 1976, 2-3, 83.

Ministry of Finance, Nicosia - *Cyprus: Tax Incentives in Cyprus*, « Bull. Internat. Fisc. Doc. », 1976, 159.

Muraro G. - *Criteri economici per la scelta degli strumenti e delle istituzioni nella gestione delle risorse idriche*, « Impresa, amb., pubbl. amm. », 1975, 175.

Pestieau P. - *Public intermediate goods and distortionary taxation*, « Europ. Econ. R. », 1976, 351.

Sinden J. A. - Wyckoff J. B. - *Indifference mapping: An empirical methodology for economic evaluation of the environment*, « Reg. Sc. Urban Econ. ». 1976, 81.

Urban System Group - *Public goods with consumption indivisibility*, « Reg. Sc. Urban Econ. », 1976, 45.

Effetti delle imposte

De Wulf L. - *The Taxe Conjoncturelle: Can it Work?*, « Bull. Internat. Fisc. Doc. », 1976, 112.

Huang V. - *Distribution of the tax burden in Tanzania*, « Econ. J. », 1976, 73.

Politica economica e finanziaria. Congiuntura e sviluppo

Ali M. M. - Greenbaum S. I. - *Stabilization Policy, Uncertainty and Instrument Proliferation*, « Econ. Inquiry », 1976, 105.

Aoki M. - *On decentralized stabilization policies and dynamic as signment problems*, « J. Internat. Econ. », 1976, 143.

Henneberry B. - Witte J. G. - *The Unemployment - Inflation Dilemma in Macro-economics: Some Contradictory Aspects of Contemporary Theory and Policy*, « Scottish J. Pol. Econ. », 1976, 17.

Mosley P. - *Towards a « satisficing » theory of economic policy*, « Econ. J. », 1976, 59.

SMITH L. B. - *Canada's Incomes Policy: An Economic Assesment*, « Canadian Tax J. », 1976, 67.

STEKLER H. O. - *Economic forecasting and contracyclical stabilization policy*, « J. Publ. Econ. », 1976, 225.

STIGLER G. J. - *The Goals of Economic Policy*, « J. Law. & Econ. », 1975, 283.

TREVITHICK J. A. - *Inflation, the Natural Unemployment Rate and the Theory of Economic Policy*, « Scottish J. Pol. Econ. », 1976, 37.

IMPOSTE SUL REDDITO E SUL PATRIMONIO

CHOWN J. - *The Harmonisation of Corporation Tax in the EEC*, « British Tax R. », 1976, 39.

GOODMAN W. D. - *Tax Essay: The Effect of a Shareholders' Agreement on the Valuation for Income Tax Purposes of Shares of a Closely - Held Corporation*, « Canadian Tax J. », 1976, 193.

KESSELMAN J. R. - *Egalitarianism of earnings and income taxes*, « J. Publ. Econ. », 1976, 285.

KRAUSS M. B. - GARRY G. - *How to save the « Tokyo Round »: Border Tax Adjustments for the Corporation Income Tax*, « Bull. Internat. Fisc. Doc. », 1976, 150.

ILERSIE A. R. - *Inflation Accounting in the U.K.*, « Canadian Tax J. », 1976, 80.

PLASSCHAERT S. R. F. - *First Principles About Schedular and Global Frames of Income Taxation*, « Bull. Internat. Fisc. Doc. », 1976, 99.

PREST A. R. - *The Select Committee on a Wealth Tax*, « British Tax. R. », 1976, 7.

SEVERIENS J. T. - *The Imputation Tax System: A Re-appraisal*, « Bull. Internat. Fisc. Doc. », 1976, 143.

SIMS B. J. - *Capital Duty - A First Real Step in Tax Harmonisation*, « British Tax R. », 1976, 33.

SHOUP C. S. - *Surrey's Pathways to Tax Reform - A Review Article*, « J. Finance », 1975, 1329.

STIGLITZ J. E. - *The corporation tax*, « J. Publ. Econ. », 1976, 303.

IMPOSTE INDIRETTE

DUE J. F. - *Swiss Experience and the Canadian Wholesale Sales Tax Proposal*, « Canadian Tax J. », 1976, 103.

HOLTERMANN S. - *Alternative Tax Systems to Correct for Externalities, and the Efficiency of Paying Compensation*, « Economica », 1976, 1.

SANDMO - *Direct versus indirect Pigovian taxation*, « Europ. Econ. R. », 1976, 337.

SMITH L. B. - *The Ontario Land Speculation Tax: An Analysis of an Unearned Increment Land Tax*, « Land Econ. », 1976, I.

DOGANE E COMMERCIO INTERNAZIONALE

BURGESS D. F. - *Tariffs and Income Distribution: Some Empirical Evidence for the United States*, « J. Pol. Econ. », 1976, 17.

KUSKA E. A. - *Devaluation, Equi-proportional Export Subsidies and Import Tariffs, and Transfer Payments*, « Economica », 1976, 181.

PESTON M. H. - KATZ E. - GRAVELLE H. S. E. - *Public sector pricing with foreign demand*, « Appl. Econ. », 1976, 1.

SUZUKI K. - *The deterioration of the terms of trade by a tariff*, « J. Internat. Econ. », 1976, 173.

YEATS A. J. - *An Analysis of the Incidence of Specific Tariffs on Developing Country Exports*, « Econ. Inquiry », 1976, 71.

FINANZA E PROGRAMMAZIONE LOCALE

ALCALY R. E. - *Transportation and Urban Land Values: A Review of the Theoretical Literature*, « Land Econ. », 1976, 42.

BONNAFONS A. - GIRARDIN S. - *Les indicateurs sociaux d'offre de transports et le point de vue des usagers dans l'èvaluation d'une stratégie*, « Riv. Internaz. Econ. Trasp. », 1975, 195.

BUCK T. W. - ATKINS M. H. - *The Impact of British Regional Policies on Employment Growth*, « Oxford Econ. Pap. », 1976, 118.

CLERICI A. - *Modelli organizzativi dei trasporti pubblici locali*, « Strade traff. », 1976, 252, 55.

FISCH O. - *Optimal city size, land tenure and the economic theory of clubs*, « Reg. Sc. Urban Econ. », 1976, 33.

HARING J. E. - SLOBKO T. - CHAPMAN J. - *The Impact of Alternative Transportation Systems on Urban Structure*, « J. Urban Econ. », 1976, 14.

MOORE B. - RHODES J. - *Regional Economic Policy and the Movement of Manufacturing Firms to Development Areas*, « Economica », 1976, 17.

MUTH R. F. - WETZLER E. - *The Effect of Constraints on House Costs*, « J. Urban Econ. », 1976, 57.

STULL W. J. - *Community Environment, Zoning, and the Market Value of Single-Family Homes*, « J. of Law & Econ. », 1976, 535.

VAN PRAAG B. M. S. - LINTHORST J. - *Municipal welfare functions*, « Reg. Sc. Urban Econ. », 1976, 51.

WHEATON W. C. - *On the Optimal Distribution of Income among Cities*, « J. Urban Econ. », 1976, 31.

IMPRESE PUBBLICHE

BRUZZO A. - *Le industrie di Stato nel Veneto*, « Econ. Pubbl. », 1976, 153.

CHIANCONE A. - *Un recente contributo alla teoria dell'impresa pubblica*, « Riv. Internaz. Sc. Econ. Comm. », 1976, 437.

KÁRPÁTI P. - NOSZKAY E. - *Management Problems of Industrial Enterprises*, « East. Europ. Econ. », 1975, 4, 3.

LALUMIERE P. - *Note sur une expérience de financement privé des investissements publics: les sociétés agréés pour le financement des télécommunications*, « Rev. Sc. Financ. », 1975, 617.

MCNAMARA J. R. - *A linear programming model for long-range capacity planning in an electric utility*, « J. Econ. Business », 1976, 227.

MELNYK Z. L. - BAILETTI A. J. - *A Heuristic Approach to the Performance of Electric Utilities Over Time Based on a Minimum Number of Orthogonal Dimensions*, « Riv. Internaz. Sc. Econ. Comm. », 1976, 272.

PAVAN R. J. - *Strategy and Structure: The Italian Experience*, « J. Econ. Bus. », 1976, 254.

REDWOOD J. - *Government and the Nationalized Industries*, « Lloyds Bank R. », 1976, 120, 33.

URI N. D. - *Planning in a public utility*, « Reg. Sc. Urban Econ. », 1976, 105.

DIRITTO TRIBUTARIO E FINANZIARIO

DIDITTO TRIBUTARIO ITALIANO

1) *Problemi di teoria generale*

BAFILE C. - *Interruzione della prescrizione e solidarietà tributaria*, « Rass. Avv. Stato », 1975, I, 736.

GLENDI C. - *In tema di rappresentanza legale del contribuente incapace*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 895.

TROVATO A. - *Il coordinamento statuale in materia tributaria ed i suoi riflessi sulla potestà normativa regionale*, « Trib. », feb., 76, 7.

2) *Problemi costituzionali*

ARIENZO A. - *Contenuto normativo e profili di legittimità costituzionale dell'art. 44 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636*, « Dir. prat. trib. », 1976, I, 25.

CERNIGLIANO DINI M. V. - *Sulla legittimità costituzionale delle disposizioni relative alle detrazioni del debito cambiario ai fini dell'imposta di successione*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 859.

MORELLI M. R. - *Cumulo di redditi familiari: progressiva puntualizzazione dell'ipotesi di illegittimità costituzionale*, « Giust. civ. », 1976, III, 83.

NOCITI C. - *Determinazione del reddito - Incostituzionalità dell'art. 50, ultimo comma del d.P.R. n. 597 del 1973*, « Boll. trib. inf. », 1976, 510.

VISCONTI L. - *Riflessioni su possibili questioni di costituzionalità sugli incrementi di valore degli immobili*, « Avv. enti pubbl. », 1975, 389.

3) *Processo ed esecuzione*

ARIENZO A. - *Contenuto normativo e profili di legittimità costituzionale dell'art. 44 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636*, « Dir. prat. trib. », 1976, I, 25.

DE TARANTO A. - *Le commissioni tributarie e il d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636*, « Amm. it. », 1976, 180.

GLENDI C. - *Sulla sospensione necessaria del processo tributario*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 39.

GLENDI C. - *Sull'ammissibilità dell'aumento di sesto nell'espropriazione esattoriale, e connessi problemi di tutela e competenza*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 46.

GLENDI C. - *Ancora in tema di istruzione preventiva del processo tributario*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 914.

LENZINI G. - *Libero oppure no il termine di dieci giorni per il deposito di memorie* ex *art. 19 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636?*, « Boll. trib. inf. », 1975, 747.

LINGUITI G. - *Omessa istanza per fissazione di udienza ed estinzione del processo: fattispecie di antisocialità giuridica*, « Rass. mens. imp. dir. », 1976, 161.

MAFFEZZONI F. - *Sulla instaurazione del processo avanti alle commissioni tributarie*, « Boll. trib. inf. », 1976, 585.

MARSAGLIA G. - *Il regolamento di giurisdizione e i giudici speciali (in particolare innanzi alle commissioni tributarie)*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1975, I, 547.

MICHELI G. A. - *Il contraddittorio nel contenzioso tributario*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1975, I, 525.

PIFFERI G. - *Sulla identificazione dell'organo sovraordinato in tema di ricorsi gerarchici ai sensi dell'art. 90 t.u. della finanza locale*, « Amm. it. », 1976, 214.

PODENZANA BONVINO D. - *Alcune considerazioni sull'art. 21 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 901.

SCARLATA FAZIO M. - *Osservazioni in tema di riscossione coattiva*, « Boll. trib. inf. », 1976, 747.

SERA R. - *L'istanza di fissazione di udienza prevista dall'art. 44 del decreto sul contenzioso tributario*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1975, II, 317.

4) *Diritto penale tributario*

BORGHIGNOLI G. - *Altre questioni in merito alla legge 7 novembre 1929 n. 4 ed alle nuove procedure in materia sanzionatrice fiscale*, « Nuova riv. trib. », 1976, 165.

DONATI C. - *Ancora sull'indennità di mora e la sua applicabilità nei confronti del fallito*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 58.

FRAGOLA U. - *Considerazioni introduttive sui rapporti tra diritto penale e diritto tributario*, « Legisl. giur. trib. », 1976, 518.

GALLO S., *Sulla sostituzione della pena pecuniaria all'ammenda per le contravvenzioni tributarie*, « Iva e altri trib. er. », 1976, 755.

GORELLI G. - *Gli istituti della « definizione in via breve » e della « estinzione degli effetti sanzionatori delle violazioni punite con pena pecuniaria » nel nuovo sistema tributario*, « Rass. iva e altre imp. », 1976, 325.

MAZZA S. - *Osservazioni sulla responsabilità dello « speditore » in materia di contravvenzioni doganali*, « Giur. cost. », 1975, 2669.

SALVIO A. - *Sulla simulazione nei contratti e nelle frodi fiscali*, « Nuova riv. trib. », 1976, 280.

5) *Imposte dirette*

BOMPANI A. - *La rivalutazione monetaria nelle imprese individuali, società di persone e imprese minori*, « Boll. trib. inf. », 1976, 505.

BOTTICELLI U. - *Istituita una nuova imposta, VIRCOF?*, « Rif. fisc. », 1976, 243.

CERNIGLIANO DINI M. V. - *La tassazione dell'impresa familiare: dubbi e proposte*, « Boll. trib. inf. », 1975, 596.

COCIVERA B. - *Dichiarazione dei redditi e contestuale pagamento delle imposte*, « Iva e altri trib. er. », 1976, 381.

COCIVERA B. - *In tema di determinazione del reddito dei fabbricati per i periodi di imposta 1974, e 1975*, « Imp. dir. er. e iva », 1976, 19.

CONDI M. G. - *Dichiarazione dei redditi: detrazione forfettaria*, « Riv. fisc. », 1976, 177.

CORDA A. - *La rivalutazione dei beni di impresa per conguaglio monetario sotto il pro-civile e sotto il profilo fiscale*, « Iva e altri trib. er. », 1976, 175.

D'AMATI N. - *I requisiti della dichiarazione dei redditi*, « Boll. trib. inf. », 1976, 825.

DAMIANI M. - *Deduzione degli interessi passivi delle spese generali con particolare riferimento alle imprese di costruzione edilizia*, « Rif. fisc. », 1976, 257.

FILIPPI R. - *Riflessioni sulla individuazione del reddito di impresa ai fini tributari*, « Giur. comm. », 1976, I, 103.

GIUGLIARELLI M. - *Trattamento tributario delle somme versate a titolo di transazione*, « Iva e altri trib. er. », 1976, 655.

ICHINO P. - *Considerazioni sul nuovo sistema di imposizione fiscale relativo ai redditi da lavoro dipendente*, « Riv. giur. lav. », 1975, II, 749.

LAURINI G. - *La disciplina fiscale dei titoli azionari nella legge 7 giugno 1974, n. 216*, « Riv. not. », 1975, I, 1997.

LINGUITI G. - *Primo impatto con la mini-riforma Visentini: legge 2 dicembre 1975, n. 576*, « Rass. mens. imp. dir. », 1976, 257.

LIZZUL R. - *Rimborsi per spese di trasporto sostenute nel comune sede di lavoro*, « Boll. trib. inf. », 1976, 512.

LOCATELLI P. - *Principi contabili e certificazione del bilancio. Sistema « aperto » o sistema « chiuso » di bilancio?*, « Boll. trib. inf. », 1976, 665.

LOERO F. - *Problemi relativi alla valutazione e alla contabilizzazione delle rimanenze di magazzino*, « Imp. dir. er. e iva », 1976, I, 31.

LO PRESTI F. S. - *In tema di rimborso di versamenti in tesoreria*, « Boll. trib. inf. », 1976, 564.

LOVISOLO A. - *Ancora sull'imputazione di riserve a capitale ai fini dell'imposta complementare*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 16.

NANULA G. - *Le nuove modalità per il pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, « Iva altri trib. er. », 1976, 523.

NANULA G. - *Riflessi giuridici del recente provvedimento di rivalutazione monetaria*, « Iva altri trib. er. », 1976, 381.

PAJARDI P. - *Effetti del mancato intervento del curatore nella esecuzione esattoriale in pendenza del fallimento del contribuente*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 62.

PICCATTI P. - *Sugli adempimenti del curatore fallimentare di cui all'art. 10 D.P.R. 29/9/1973, n. 600*, « Imp. dir. er. iva », 1976, I, 52.

POLIZZI G. - *Come ottenere subito la concessione degli sgravi provvisori e sollecitamente la liquidazione delle domande di rimborso*, « L'esatt. », 1976, 33.

PECORELLA A. - MAGNANI C. - *Sugli accessi della Finanza negli studi professionali*, « Dir. prat. trib. » 1976, II, 3.

PRAVISANO R. - *Considerazioni sulla configurazione fiscale di alcuni redditi di lavoro autonomo*, « Rass. iva altre imp. », 1974, 449.

PROVINI G. - *Il regime fiscale dell'associazione in partecipazione*, « Dir. prat. trib », 1975, II, 1365.

SANDULLI M. - *L'abrogazione dell'imposta di r.m. e l'art. 1 della legge fallimentare*, « Giur. comm. », 1976, I, 165.

SANTELLA A. - *Azioni gratuite e plusvalenze*, « Rass. mans. imp. dir. », 1976, 265.

SCHIAVON F. - *La determinazione del valore di avviamento nella teoria aziendale e nella giurisprudenza tributaria recente*, « Iva altri trib. er. », 1976, 529.

SCHIAVON F. - *Diritto di famiglia, comunione di beni e imprese cogestite (Aspetti aziendali e fiscali)*, « Rif. fisc. », 1976, 173.

VALACCA R. - *L'associazione in partecipazione nella riforma delle imposte dirette*, « Boll. trib. inf. », 1976, II, 831.

VENTURA F. - *Gli interessi attivi e passivi nella contabilità del reddito di impresa*, « Boll. trib. inf. », 1976, 672.

6) *Imposta sul valore aggiunto*

BERTONI R. - *Gli aspetti del trasferimento di azienda nell'IVA*, « Boll. trib. inf. », 1976, 752.

CANOVARI A. - *Contributo per una migliore attuazione dell'art. 3 n. 18 della legge delega*, « Legisl. giur. trib. », 1976, 222.

CERNIGLIARO DINI M. V. - *La tassazione dell'impresa familiare: dubbi e prospettive*, « Boll. trib. inf. », 1976, 596.

De Francesco D. - *Le violazioni amministrative nell'imposta sul valore aggiunto*, « Rif. fisc. », 1976, 165.

De Francesco D. - *Il commercio al minuto e le attività assimilate*, « Boll. trib. inf. », 1976, 675.

Gallo F. - *Aspetti fiscali del turismo*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1975, I, 583.

Luzzana R. - *IVA: il regime di esonero, la mancata effettuazione di operazioni e il diritto al rimborso dell'iva a credito*, « Legisl. giur. trib. », 1976, 244.

Mandò M. - *IVA: brevi note su violazioni (minori) all'obbligo di dichiarazione*, « Boll. inf. », 1976, 836.

Pecorella A. - Magnani C. - *Sugli accessi della Finanza negli studi professionali*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 3.

Santamaria T. - *Le variazioni dell'imponibile e dell'imposta, con effetti anche sul volume di affari e le correzioni degli errori materiali*, « Rass. iva altre imp. », 1976, 321.

Santamaria T. - *La vidimazione secondo il codice civile e le norme speciali tributarie*, « Rass. iva altre imp. », 1976, 522.

Santamaria T. - *I depositi di beni non dichiarati: presunzione di acquisto o di vendita in evasione dell'iva*, « Iva altri trib. er. », 1976, 629.

Spatafora E. - *Problemi fiscali: disciplina iva*, « Riv. dir. europ. », 1976, 55.

Valle V. - *Lo « scorporo » dell'iva nelle vendite al dettaglio e nelle attività assimilate - Un'incongruenza da eliminare*, « Nuova riv. trib. », 1976, 277.

7) *Altri tributi indiretti*

Abruzzese I. - *L'evoluzione del regime di importazione delle merci, in Italia*, « Rass. dir. tecn. dog. », 1976, 297.

Beni M. - *Sui diritti di prelievo della CEE*, « Giust. civ. », 1976, IV, 22.

Cernigliaro Dini M. V. - *Sulla legittimità costtiuzionale delle disposizioni relative alle detrazioni del debito cambiario ai fini dell'imposta di successione*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 859.

Cernigliaro Dini M. V. - *Aspetti fiscali della riforma del diritto di famiglia*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 1334.

Cernigliaro Dini M. V. - *Girata per incasso e debito cambiario ai fini della imposta sulle successioni*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 25.

Cinti N. - *Il valore dell'usufrutto nell'imposizione dei trasferimenti dei diritti frazionari della proprietà dal vecchio al nuovo ordinamento tributario*, Iva altri trib. er. », 1976, 713.

Cinti N. - *La perdita per fatti criminosi ed accidentali negli accertamenti fiscali*, « Iva altri trib. er. ». 1976, 511.

Dente G. M. - *Sull'applicabilità dell'imposta di successione agli edifici aperti al culto pubblico*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 866.

D'Errico G. - *Azioni quotate in borsa - Applicabilità della pena pecuniaria per insufficiente dichiarazione di valore agli effetti dell'imposta di successione*, « Boll. trib. inf. », 1976, 758.

Dus S. - *Brevi note in tema di proroga di società ai fini dell'INVIM e dell'imposta di registro*, « Dir. prat. trib. », 1976, I, 20.

Mastropasqua A. - *Realizzare un'amministrazione doganale comunitaria*, « Rass. dir. tecn. dog. », 1976, 325.

Salvio M. - *Breve storia retrospettiva dell'art. 60 della nuova legge di registro n. 634 del 1972*, « Rass. tasse imp. ind. aff. », 1976, 77.

Scarlata Fazio M. - *Il contratto di comodato nella legge di registro*, « Iva altri trib. er. », 1976, 731.

SCHIAVO M. - *Solidarietà sostanziale e processo nell'imposta di registro*, « Tributi », febb. 1976, 65.

SCHIAVON F. - *Imposta di bollo e corrispondenza commerciale*, « Rif. fisc. », 1976, 240.

SCHIAVON F. - *Imposta di bollo sui documenti relativi al commercio internazionale*, « Rif. fisc. », 1976, 325.

SCOTTO DI TELLA P. P. - *I buoi sono fuggiti: si chiudano le stalle!*, « Rass. dir. tecn. dog. », 1976, 417.

8) *Agevolazioni ed esenzioni.*

MARONGIU G. - *Ancora sull'ambito di applicazione dell'esenzione concessa per la costruzione di strade ed autostrade*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 845.

SALTINI M. -*Sul trattamento tributario di favore per il finanziamento a medio e lungo termine*, « Rass. Avv. Stato », 1975, I, 716.

SOANA M. - *Osservazioni studio e annotazioni circa l'aliquota del 4 % di cui al D.L. 15 marzo 1965 n. 124 - Aree edificabili e fabbricati*, « Boll. trib. inf. », 1976, 515.

9) *Tributi locali*

ALLOTTA G. - *La Finanza locale oggi*, « Nuova riv. trib. », 1976, 167.

ARIETTI R. - *Immobiliari di gestione e non - Quale il limite?*, « Boll. trib. inf. », 1976, 834.

BONARETTI L. - *Tassa per la raccolta ed il trasporto dei rifiuti solidi urbani - Appunti per la sua estensione ai « parchi di campeggio »*, « Boll. trib. inf. », 1976, 605.

COLANGELO S. - *Importanza per i Comuni dell'iscrizione anagrafica nel nuovo sistema tributario*, « Comuni d'Italia », 1975, 1103.

DUS S. - *Brevi note in tema di proroga di società ai fini dell'INVIM e dell'imposta di registro*, « Dir. prat. trib. », 1976, I, 20.

GAETA A. - *L'ordinamento tributario delle Regioni di diritto comune*, « Dir. prat. trib. », 1975, I, 1358.

GALLO F. - *Aspetti fiscali del turismo*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1975, I, 583.

GORELLI G. - *I presupposti impositivi dell'INVIM alla luce della nuova normativa emanata*, « Rass. iva altre imp. », 1976, 257.

GRANELLI A. E. - *L'INVIM dopo la « legge Visentini »*, « Dir. prat. trib. ». 1976, I, 3.

LINGUITI G. - *Primo impatto con la mini riforma Visentini: legge 2 dicembre 1975, n. 576*, « Rass. mens. imp. dir. », 1976, 257.

SCOTTI G. - *Gli Enti locali del nuovo sistema tributario*, « Comuni d'Italia », 1975, 1202.

TRIMELONI M. - *Note su « autonomia finanziaria » e « autonomia tributaria » nel sistema normativo dei Comuni*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1975, II, 285.

TROVATO A. - *Il coordinamento statuale in materia tributaria e i suoi riflessi sulla potestà normativa regionale*, « Tributi », febb. 1976, 7.

VIALE R. - *Procedura esecutiva individuale ed INVIM*, « Giur. comm. », 1976, I, 168.

10) *Riforma tributaria*

CARRUBA S. - *Gli enti non commerciali nella nuova riforma tributaria*, « Rass. mens. imp. dir. », 1976, 270.

COLANGELO S. - *Importanza per i Comuni dell'iscrizione anagrafica nel nuovo sistema tributario*, « Comuni d'Italia », 1975, 1103.

FIORDALISO D. - *La ristrutturazione dell'amministrazione finanziaria*, « Tributi », marzo 1976, 27.

GORELLI G. - *Gli istituti della « definizione in via breve » e della « estinzione degli effetti sanzionatori delle violazioni punite con pena pecuniaria » nel nuovo sistema tributario*, « Rass. iva e altre imp. », 1976, 325.

MACCARONE M. - *L'omessa, l'incompleta, l'infedele e la tardiva dichiarazione dei redditi nel sistema della riforma tributaria*, « L'esatt. », 1976, 1.

SCOTTI G. - *Gli Enti locali nel nuovo sistema tributario*, « Comuni d'Italia », 1975, 1202.

11) *Diritto tributario straniero e comparato*

ARENDT E. - *La loi luxenbourgeoise sur le régime fiscal des sociétés de partecipations financieres*, « Riv. soc. », 1975, 1312.

BOYER A. - *La serisette: un impôt français au couer de la formation des prix*, « Publ. Fin. », 1975, 452.

BOREN G. I. - *Specific Allocation of Corporate Income in California - Some Problems in the Uniform Division of Income for Tax Purposes*, « Tax Law R. », 1975, 607.

BORDEWIN A. - OEPEN W. - *Einkommensteuer-Ergaenzungsrichtlinien 1975*, « Deutsch. Steuerzeit », 1976, 59.

FASOLD R. W. - *Steuerliche Behandlung von Schachtelbeteilingungen an auslaendischen Gesellschaften*, « Die Aktiengesell. », 1976, 70.

FINK S. L. - *Condominium Taxation*, « Taxes », 1975, 742.

GINSBURG M. D. - *Taxing the Sale for Future Payment*, « Tax Law R. », 1975, 499.

GOSSEREZ G. - *La fin d'une notion empirique de trasparence fiscale?*, « R. sc. financ. », 1975, 599.

HAMMER R. M. - *The Taxation of Income from Corporate Shareholders: Review of Present Systems in Canada, Franee, Germany, Japan and the U.S.*, « Nat. Tax J. », 1975, 315.

SMITH D. W. - *Taxation on Death: The Surviving Spouse*, « Can. Tax J. », 1976, 38

12. *Diritto tributario internazionale*

AMATUCCI A. - *L'adattamento del sistema finanziario italiano agli atti delle istituzioni della CEE*, « Dir. prat. trib. », 1975, I, 1281.

BENI M. - *Sui diritti di prelievo della CEE*, « Giust. civ. », 1976, IV, 22.

MASTROPASQUA A. - *Realizzare un'amministrazione doganale comunitaria*, « Rass. dir. tecn. dog. », 1976, 325.

SOEHN H. - *Die Harmonisierung der Umsatzsteuern in der Europaeischen Gemeinschaft*, « Steuer Wiertsch. », 1976, 1.

SPATAFORA E. - *Problemi fiscali: disciplina iva*, « Riv. dir. europeo », 1976, 55.

WEBER E. - *Das deutsch-kanadischen Doppelbesteuerungsabkommen von 22 januar 1976*, « Internat. Wirtsch. Briefe », 1976, 187.

GIURISPRUDENZA

I

COMMISSIONE TRIB. DI I GRADO DI ROMA, Sez. III, 21 maggio 1975 - *Pres.* Vacca - *Est.* Angelini - Ric. Boccini.

Processo tributario - Notificazioni - Nullità della notificazione *ex* art. 160 c.p.c. - Sanatoria *ex* art. 21 d.P.R. n. 636 del 1972 - Condizioni e limiti.

L'art. 21 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 regola soltanto quei rapporti nei quali la decadenza per l'ufficio finanziario non siasi ancora maturata al momento in cui il contribuente viene a conoscenza effettiva della pretesa fiscale (la notifica del ruolo o della cartella esattoriale o dell'avviso di mora) e quindi è ininfluente la circostanza che al tempo della effettuazione della rinotificazione il termine di decadenza sia venuto a maturazione (1).

Conseguentemente, essendo la notificazione l'atto necessario a dare vita all'accertamento, la nullità di essa ex *art. 160 c.p.c. conduce alla inefficacia dell'atto accertativo, che non può quindi costituire titolo valido per la iscrizione a ruolo. Pertanto se, come nella fattispecie, al momento in cui il contribuente è venuto a conoscenza dell'iscrizione a ruolo è già intervenuta la decadenza dall'accertamento, non è applicabile il predetto art. 21 del d.P.R. n. 636 ed il contribuente ha diritto allo sgravio dell'imposta iscritta a ruolo* (2).

II

COMMISSIONE TRIB. DI I GRADO DI ROMA, Sez. XV, 9 ottobre 1975 - *Pres.* Jerace - *Rel.* Amato.

Processo tributario - Ricorso contro il ruolo - Nullità della notificazione dell'avviso di accertamento - Rinnovazione della notificazione *ex* art. 21 d.P.R. n. 636 del 1972 - Inammissibilità.

Il vizio di notificazione dell'avviso di accertamento, una volta che il ruolo è stato formato nella erronea credenza dell'esistenza giuridicamente rilevante dell'avviso stesso, non costituisce un vizio a sè stante, ma ridonda sul ruolo, impedendo che questo acquisti la sua funzione di titolo di riscossione e privandolo del crisma della legalità, con la conseguenza che in tal caso la Commissione, investita del ricorso contro il ruolo, si trova a dover giudicare del

---

(1-4) L'art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636: problemi interpretativi e proposte di modifica (*).

1. La dottrina che ha rivolto l'attenzione alla nuova disciplina del contenzioso tributario, contenuta nel D.P.R. n. 636 del 1972, si è espressa

---

(*) Il presente scritto riproduce con l'aggiunta delle note il testo di una comunicazione presentata al XIV Congresso Nazionale dell'ANTI (Firenze, novembre 1975).

vizio di notifica soltanto in via pregiudiziale, pur valutando la sussistenza di un vizio proprio del ruolo, al cui riconoscimento non può seguire che il provvedimento di sgravio dell'imposta non legalmente iscritta per carenza del fatto idoneo a costituire il rapporto giuridico d'imposta (3).

Pertanto, nella predetta ipotesi, non è applicabile l'art. 21 del d.P.R. n. 636 del 1972, cioè la rinnovazione della notificazione dell'avviso di accertamento (4).

I

(*Omissis*). — MOTIVI DELLA DECISIONE. — Le questioni suscitate vanno esaminate a riflesso delle norme sulle notificazioni degli atti dell'Amministrazione finanziaria e della decadenza (artt. 160 c.p.c.; 38 t.u. 1958, n. 645; 60 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; 32 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, per quanto concerne la notificazione; art. 32 t.u. 29 gennaio 1958, n. 645 e delle Norme regolanti la decadenza, nonché art. 21 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636).

Le eccezioni che il ricorrente solleva si concretano in sostanza nell'affermazione che il difetto di notificazione dell'originario avviso di accertamento im-

---

generalmente in termini assai critici nei confronti dell'art. 21 di tale decreto delegato: ciò sia con riguardo alla opportunità della norma, sia con riguardo alle difficoltà di interpretazione che la medesima presenterebbe (1). Anche la giurisprudenza, nelle poche occasioni in cui si è finora occupata di detta norma, ha mostrato perplessità e disorientamenti (2).

Per parte nostra, concordiamo nel ritenere che la formulazione dell'art. 21 è tutt'altro che felice; non solo, ma, per i motivi che esporremo in seguito, siamo dell'avviso che la disposizione in esame non sia stata attentamente meditata dal legislatore delegato, talché essa, così come

---

(1) Cfr. SCARLATA FAZIO, *Il contenzioso tributario riformato*, in *Boll. trib.*, 1972, 1231-32; GAZZERRO, *La rinnovazione della notifica ai sensi dell'art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636 sulla revisione della disciplina del contenzioso tributario*, in *Boll. trib.*, 1973, 869 ss.; MILITERNI-VELLA, *Il nuovo contenzioso tributario*. Napoli, 1974, 109 ss.; FRATE, *Decadenza e rinnovazione degli atti e delle notificazioni nel processo civile e l'art. 21 del nuovo contenzioso tributario*, in *Temi romana*, 1975, 3 ss.; MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976, p. 242 ss.; COCIVERA, *La nuova disciplina del contenzioso tributario*, Milano, 1976, p. 192 ss.

(2) Comm. trib. di I grado di Roma, Sez. III, 21 maggio 1975, in *Boll. trib.*, 1975, 1208; Comm. trib. di I grado di Roma, Sez. XV, 9 ottobre 1975, in *Boll. trib.*, 1976, 324; Comm. centr. 24 novembre 1975, n. 14702, in *Le imp. dir. erar. e l'iva*, 1976, 71.

In quest'ultima decisione si trova sostenuto che l'art. 21 ha carattere innovativo (nello stesso senso, nonostante il diverso avviso espresso nella nota redazionale, v. Comm. Centr. 14 ottobre 1975, n. 11952, in *Le imp. dir. erar. e l'iva*, 1975, 70); inoltre, si avanza la tesi, a quanto ci risulta nuova ed a parer nostro infondata, secondo cui, prima della riforma del contenzioso tributario, il giudice tributario avrebbe potuto disporre *ex* art. 162 c.p.c. la rinnovazione della notifica dell'atto di imposizione a meno che non fosse spirato il relativo termine di decadenza (per la tesi contraria cfr. Comm. Centr. 9 marzo 1973, n. 3142, in *Boll. trib.*, 1973, 1319; Comm. Centr. 14 marzo 1973, n. 3402, *ibidem*, 1974, 599).

porterebbe inefficacia dell'atto accertativo e conseguente illegittimità della iscrizione a ruolo ad esso conseguente.

Si sostiene inoltre che per decorso del termine l'Ufficio distrettuale sarebbe incorso in decadenza e che tale decadenza si era già verificata al momento in cui la Commissione ha ordinato la rinotificazione dell'originario atto accertativo, anzi ancor prima dell'iscrizione a ruolo, sicché nessuna riammissione in termine sarebbe possibile come impossibile risulta ogni esame di merito conseguente ad una attività accertativa non legittimamente compiuta ed esaurita nell'ambito della decadenza.

Per dare giudiziale soluzione alla vertenza è necessario esaminare sia la natura dell'atto accertativo, sia i riflessi dei limiti temporali imposti dall'art. 32 del t.u. 1958, n. 645 (all'epoca vigente) all'attività accertativa dell'Ufficio sia il portato dell'art. 160 c.p.c. espressamente richiamato dall'art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 e sia infine quale estensione debba darsi, in sede interpretativa, al 2° cpv. del citato articolo 21 che prevede l'ipotesi in cui la Commissione, rilevato un vizio di notificazione dell'avviso di accerta-

---

è attualmente congegnata, si rivela in buona parte inidonea allo scopo in vista del quale è stata dettata. Peraltro, fermi tali rilievi, ci sembra che le critiche e le incertezze di cui sopra non si possano condividere per intero, essendo il più delle volte frutto di atteggiamenti preconcetti, i quali hanno impedito di cogliere in pieno la portata ed il significato della norma, individuandone con obbiettività gli aspetti negativi da eliminare e le lacune da colmare.

2. Leggiamolo, per comodità, questo art. 21: «La commissione, se rileva un vizio che, ai sensi dell'art. 160 c.p.c. importa la nullità della notificazione dell'atto dell'ufficio contro il quale è stato proposto il ricorso e sempre che non si sia verificata sanatoria, sospende con ordinanza il giudizio e assegna un termine non superiore a tre mesi per rinnovare la notificazione stessa. La rinnovazione impedisce ogni decadenza. Decorso detto termine, il presidente fissa la nuova udienza di discussione».

La *ratio* della norma appare piuttosto evidente. Come è noto, l'emanazione da parte dell'amministrazione finanziaria degli atti che si collocano nella fase di attuazione del concreto rapporto d'imposta soggiace di regola al rispetto di termini a pena di decadenza; ed il legislatore delegato si è preoccupato di evitare che i vizi da cui sia eventualmente affetta la notifica di tali atti possano pregiudicare in modo definitivo le ragioni creditorie della finanza ove nel frattempo siano spirati i relativi termini perentori, prevedendo per l'appunto la possibilità di rinnovazione della notifica ed attribuendo a quest'ultima l'effetto di impedire ogni decadenza. Non è superfluo aggiungere che la preoccupazione risulta ampiamente giustificata sia dall'importanza che riveste la percezione dei tributi per il perseguimento dei compiti dello Stato; sia dalla considerazione che non di rado le nullità della notifica sono favorite dal comportamento malizioso del contribuente e, comunque, sono imputabili all'or-

mento *ex* articolo 160 c.p.c., ordini, sospendendo il giudizio, la rinnovazione della notifica dell'atto di accertamento impedendo ogni decadenza.

Circa la natura dell'atto di accertamento più volte si è sostenuto che esso, come ogni altro avviso od atto che gli Uffici delle imposte dirigono al contribuente, abbia natura di atto tipicamente recettizio per il quale, secondo l'antico brocardo « esse et notificari paria sunt ».

Il momento in cui esso acquista efficacia giuridica, cioè, si identificherebbe con quello in cui l'atto o la formula creata sono portati a conoscenza del destinatario o quanto meno nel momento in cui una tale conoscenza sia resa possibile, anche ricorrendo alla finzione giuridica di cognizione attraverso il deposito dell'atto nella Casa comunale e l'affissione del relativo avviso all'albo pretorio nell'ipotesi in cui sterile risulti ogni diverso tipo di notificazione previsto dagli artt. 137 e segg. del c.p.c., in quanto nella materia applicabili.

Dunque la notifica, rispetto alla natura dell'atto, rappresenterebbe il momento decisivo perché l'atto stesso inizi a spiegare giuridica efficacia.

---

gano legittimato ad effettuarla piuttosto che agli uffici finanziari da cui promanano gli atti da notificare.

Questa notazione è da sola sufficiente per disattendere l'opinione secondo cui l'art. 21 finirebbe per sottrarre l'ente impositore al rispetto dei termini di decadenza stabiliti a suo carico, ponendo in essere una disparità di trattamento a sfavore del contribuente (3). Ed infatti la norma in questione da un lato presuppone che l'ufficio competente abbia provveduto ad emanare e notificare entro il relativo termine perentorio l'atto contro il quale si appunta il ricorso del soggetto passivo dell'obbligazione tributaria; dall'altro, si limita a scongiurare il pericolo (ed il danno) della decadenza per l'ipotesi che la notifica pur tempestiva sia avvenuta in maniera irregolare. Quanto dire che la norma non vanifica il termine perentorio bensì lo considera osservato nonostante tale irregolarità, a condizione che l'ufficio addivenga alla rinnovazione della notifica nell'ulteriore termine (non superiore a tre mesi) fissato dalla commissione.

Ma la notazione medesima serve anche a respingere *in limine* alcune tesi restrittive che sono state di recente avanzate dalla dottrina e dalla giurisprudenza con riferimento all'ambito di applicazione dell'art. 21.

A) Si è sostenuto che la norma si riferirebbe in modo specifico all'ipotesi in cui di una medesima imposta siano debitori solidali più soggetti dei quali solo alcuni abbiano presentato ricorso contro l'atto dell'ufficio, mentre gli altri abbiamo omesso di contrastare la pretesa tributaria, la cui notifica ad essi sia affetta da nullità; e che la stessa dovrebbe essere interpretata nel senso che la commissione, se accerti un vizio della notificazione dell'atto dell'ufficio eseguita ai condebitori

---

(3) Così, in particolare, Micheli, *Corso*, cit., p. 243; Cocivera, *La nuova disciplina*, cit., p. 195-6.

Prima della notifica può parlarsi di creazione dell'atto, di concretizzazione volitiva ma non di giuridica efficacia nei confronti delle persone cui la volontà concretantesi nell'atto si dirige.

Sia la legge civile che la legge fiscale — che in gran parte alla prima si richiama — nel contemperare contrastanti esigenze regolano minuziosamente le modalità ed i tempi delle notificazioni sostituendo anche finzioni giuridiche in quelle ipotesi in cui non sia possibile effettuare materialmente la consegna dell'atto al destinatario sicché la inosservanza delle regole conduce alla nullità della notificazione.

Dunque se la notificazione è l'atto necessario a dare vita all'accertamento deve concludersi che la nullità di essa — *ex* articolo 160 c.p.c. — conduca all'inesistenza o meglio all'inefficacia dell'atto accertativo sotto il profilo — per quel che interessa — della validità di esso come titolo per l'iscrizione a ruolo.

Nella specie il difetto di notificazione si concreta nel fatto che l'originario avviso di accertamento fu notificato in via Gultiero Serafino n. 8/b con consegna dell'atto a mani del portiere — non dipendente del Boccini ma «con-

---

d'imposta che non hanno presentato ricorso, deve sospendere il giudizio ed ordinare la rinnovazione della notifica nei confronti di tali soggetti (4).

Siffatta interpretazione tocca il tema assai delicato della solidarietà tributaria, talché una confutazione puntuale di essa non è possibile in questa sede (5). D'altra parte, in contrario, basta obbiettare che in tal modo la sfera di applicazione della norma finisce per essere ridotta entro confini così angusti da lasciar permanere pressoché inalterati gli inconvenienti cui chiaramente il legislatore delegato ha viceversa inteso ovviare almeno in linea di massima (6).

B) Si è anche espresso l'avviso che l'art. 21 regolerebbe soltanto quei rapporti nei quali la decadenza per l'ufficio finanziario non sia ancora maturata al momento in cui il contribuente viene a conoscenza effettiva della pretesa fiscale a seguito della notifica del ruolo (o della cartella esattoriale o dell'avviso di mora); pertanto, e correlativamente, se a tale momento è già spirato il termine perentorio cui è soggetto l'avviso di accertamento, la norma *de qua* non tornerebbe applicabile ed

---

(4) È la tesi sostenuta da MILITERNI-VELLA, *Il nuovo contenzioso tributario*, cit., p. 110 ss.

(5) Giova notare che l'argomento è a lungo trattato da MILITERNI e VELLA, le cui conclusioni, peraltro, non sembrano in buona parte potersi condividere.

(6) Per un'obbiezione analoga v. FRATE, *Decadenza e rinnovazione*, cit., 17-18, sebbene tale autore finisca poi per comprendere anche l'ipotesi in esame nella previsione dell'art. 21.

Quanto alla finalità di quest'ultima norma, riteniamo di poter concordare in pieno col pensiero espresso dal CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle commissioni di primo e secondo grado*, in *L'Iva e gli altri tributi erariali*, 1974, 487.

cierge » di un « Residence » — senza dare notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione a mezzo di lettera raccomandata non ottemperando così a quel dovere di informazione previsto dalla norma e confermato dalla Corte costituzionale, con sentenza n. 189 del 1974.

In più la notificazione, avendo il contribuente indicato nella dichiarazione unica del 1970 — circostanza questa non contestata — il domicilio fiscale in via Crescenzio n. 19, sede degli affari, doveva in ogni caso essere in primo luogo tentata a tale indirizzo.

A nulla rileva il fatto che in sede di notificazione di un precedente questionario, a detta dell'Ufficio, il messo abbia riferito che all'indirizzo di via Crescenzio n. 19 il Boccini fosse irreperibile perché tale dichiarazione, come afferma il ricorrente, è risultata inesatta in sede di procedimento penale, restando oltretutto smentita dalla stessa circostanza che la successiva rinotificazione dell'atto accertativo, ordinata da questa Commissione. è stata effettuata in detto indirizzo in via Crescenzio n. 19, in mani proprie del ricorrente, in data 2 ottobre 1974 e sempre a tale indirizzo sono stati diretti gli avvisi di convocazione.

---

il contribuente avrebbe diritto senz'altro allo sgravio dell'imposta iscritta a ruolo (7).

Tale opinione contrasta con quella pacificamente accolta in ordine all'art. 291 c.p.c., concernente la rinnovazione dell'atto di citazione nullamente notificato, dove si rinviene l'identica espressione (« La rinnovazione impedisce ogni decadenza ») adoperata dall'art. 21. Ma, a prescindere da ciò, appare di nuovo e comunque decisivo in contrario il rilievo che, se fosse esatta, l'interpretazione medesima verrebbe a frustrare nella sostanza la *ratio* di quest'ultimo articolo, posto che quasi sempre, anche a causa delle ormai croniche carenze organizzative, l'ufficio si riduce agli sgoccioli per notificare l'avviso di accertamento (il rilievo è ancor più valido nel settore delle imposte indirette, dove il termine previsto per tale atto è oltretutto relativamente breve rispetto a quello vigente in materia di imposte dirette); con la conseguenza che di solito il contribuente viene a conoscenza dell'iscrizione a ruolo (o dell'ingiunzione) quando ormai sarebbe irrimediabilmente maturata la decadenza ai danni della finanza, senza possibilità di potervi rimediare con la rinnovazione della notifica disposta dalla commissione.

3. Giova fare un passo indietro per ricordare che prima della recente riforma del contenzioso tributario la giurisprudenza si è costan-

---

(7) In tal senso cfr. Comm. trib. di I grado di Roma 21 maggio 1975, cit., che ha in sostanza accolto la tesi del Gazzerro, *La rinnovazione della notifica*, cit., 870. Se non abbiamo frainteso, ancora più restrittiva è la tesi espressa dal Poli in nota alla suddetta decisione: secondo tale autore, infatti, la rinnovazione della notifica *ex* art. 21 potrebbe essere disposta soltanto se alla data della relativa ordinanza non sia ancora maturata ai danni dell'amministrazione finanziaria la decadenza in ordine alla emanazione dell'atto impositivo irritualmente notificato.

Né può dirsi, come vuole l'Ufficio, che l'elezione di domicilio fiscale debba essere effettuata con particolare formula poiché è sufficiente l'indicazione in dichiarazione di un domicilio fiscale diverso da quello anagrafico per indurre a ritenere implicita l'elezione ai fini di notifica degli atti.

Tale ipotesi quindi configura proprio quel difetto di notificazione che conduce a nullità della stessa che, come detto, si ripercuote sull'efficacia giuridica dell'atto accertativo.

L'art. 160 c.p.c. prevede infatti la nullità della notificazione « se non sono osservate le disposizioni circa la persona alla quale deve essere consegnata la copia o se vi è incertezza assoluta sulla persona a cui è fatta o sulla data, salva la applicazione degli artt. 156 e 157 ».

Da ciò consegue che le disposizioni circa la persona cui deve essere consegnata la copia portate dagli artt. 137 e segg. c.p.c. — pur con le limitazioni ed esclusioni di cui all'art. 38 del t.u. 29 gennaio 1958, n. 645 (ora 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) — vanno osservate nell'ordine in cui dalla legge stessa sono indicate sicché non è pensabile una qualsiasi possibilità di scelta o di una fungibilità nel sistema legale delle notificazioni.

---

temente pronunciata per l'estensione ai vizi di notifica degli atti impositivi emessi dall'amministrazione finanziaria, ed in specie dell'avviso di accertamento, di alcune regole e princìpi di fondo dettati dal codice di procedura civile in tema di sanatoria delle nullità inficianti la notificazione degli atti processuali (8).

Non è qui il caso di scendere ad una esame approfondito di tale giurisprudenza, non esente sotto molti profili da oscillazioni ed incongruenze che la dottrina non ha mancato di rilevare. Piuttosto, conviene osservare che l'appunto più grave che si può rivolgere alla prima, come del resto alla seconda, consiste nel non aver tenuto presente quasi mai le differenze intercorrenti fra gli uni (quelli impositivi) e gli altri atti (quelli processuali); talché, l'estensione di cui sopra, avvenga essa in via analogica o in virtù di specifica statuizione normativa, incontra limiti invalicabili e va comunque operata con gli opportuni adattamenti.

Se, ad esempio, si considera l'atto di citazione, si trova che la disciplina posta dalle norme processualcivilistiche a proposito dei vizi della sua notificazione è la seguente: *a*) la costituzione in giudizio del soggetto (convenuto) destinatario di tale notificazione sana le nullità della medesima in forza del principio sancito dall'art. 156, 3° comma (« La nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato »); la sanatoria si verifica anche in caso di costituzione tardiva, salva la possibilità per il convenuto rimasto fino

---

(8) Cfr., fra le sentenze più recenti, Comm. Centr. 5 giugno 1970, n. 5904, in *Boll. trib.*, 1972, 702; Comm. Centr. 25 maggio 1971, n. 4938, *ibidem*, 1973, 146; Comm. Centr. 29 novembre 1972, n. 11302, *ibidem*, 1974, 346; Cass. 20 ottobre 1973, n. 2665, *ibidem*, 1974, 345; Cass. 6 dicembre 1974, n. 4041, in *Riv. leg. fisc.*, 1975, 1139; si vedano pure le sentenze citate alla fine della precedente nota 2.

Da tali premesse agevole sarebbe quindi trarre il convincimento che essendo nulla la notifica dell'atto accertativo — e questo di conseguenza inefficace — il ricorso contro il ruolo dovrebbe essere accolto ordinandosi le restituzioni di quanto eventualmente a tale titolo pagato, mancando all'iscrizione stessa il sostegno di un valido titolo.

Ma prima di adottare una tale decisione occorre ancora esaminare i riflessi indotti, sulla questione suscitata, dall'art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 che quale *jus superveniens* può nella specie trovare applicazione.

Tale articolo testualmente recita:

« La Commissione, se rileva un vizio che, ai sensi dell'art. 160 c.p.c., importa nullità della notificazione dell'atto dell'Ufficio contro il quale è stato proposto il ricorso e sempre che non si sia verificata sanatoria, sospende con ordinanza il giudizio ed assegna un termine non superiore a tre mesi per rinnovare la notificazione stessa ».

« La rinnovazione impedisce ogni decadenza. Decorso questo termine il Presidente fissa la nuova udienza di discussione ».

---

ad allora contumace di ottenere dal giudice la rimessione in termini per il compimento di attività che gli sarebbero altrimenti precluse (art. 294); *b*) se il convenuto non si costituisce il giudice, ove rilevi un vizio che importi nullità della notificazione della citazione, fissa all'attore un termine perentorio per rinnovarla (art. 291); *c*) se il convenuto non si costituisce ed il giudice erroneamente non rileva il vizio di cui sopra, omettendo di disporre la rinnovazione della notifica, colui che è rimasto contumace nel giudizio di primo grado può impugnarne la sentenza (anche oltre l'anno dal deposito: art. 327, 2° comma) adducendo come motivo il vizio medesimo; nel qual caso il giudice di appello, nel dichiarare la nullità della notifica (della citazione introduttiva), deve rimettere la causa al primo giudice (art. 354).

Come è agevole constatare, il sistema che si è sommariamente descritto fa leva sulla duplice, alternativa attività del soggetto, nei cui confronti deve essere effettuata la notificazione, e dell'organo giurisdizionale: o il convenuto si costituisce o il giudice ordina la rinnovazione; in entrambe le ipotesi la nullità viene ad essere superata con identica efficacia (ossia, con effetti *ex tunc*). Ma ciò è reso possibile proprio dal fatto che la citazione è atto (introduttivo) del processo, come tale soggetto per l'appunto al controllo del giudice.

La situazione è diversa per quanto concerne in specie l'avviso di accertamento (ma il discorso vale anche per gli altri atti dell'amministrazione finanziaria), che non ha natura processuale ancorché la sua notificazione serve per consentire al contribuente l'esercizio dei mezzi di tutela giurisdizionale predisposti a suo favore dall'ordinamento. Ne discende che se ricorre un vizio di tale notificazione ed il contribuente non esperisce il rimedio *ad hoc* previsto contro l'atto in questione, non si instaura alcun processo (come invece si verifica a seguito della notifica pur irregolare di un atto di citazione); onde viene a man-

In obbedienza a tale norma, nel caso di specie, questa Commissione ha sospeso con ordinanza il giudizio assegnando all'Ufficio termine per la rinnovazione della notifica dell'atto accertativo originario.

Va subito chiarito che al momento di produzione del ricorso contro il ruolo il termine di decadenza dell'Ufficio per la rettifica delle dichiarazioni era scaduto, nel senso cioè che non era più in potestà dell'Ufficio notificare direttamente un nuovo atto accertativo anche se puramente sostitutivo di quello erroneamente notificato.

Trattasi quindi di interpretare, ora, la volontà del legislatore — la *ratio legis* — circa l'efficacia ed il contenuto del citato art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

Occorre in sostanza, attraverso un procedimento ermeneutico, porre la formula in rapporto con la causa giustificatrice del precetto e con tutte le altre norme che governano la materia non esclusi i princìpi che dominano l'intero sistema legislativo.

L'interprete deve cioè dare necessariamente senso concreto alla norma secondo l'art. 12 delle pre-leggi.

---

care il presupposto per l'intervento sostitutivo del giudice (ordine di rinnovazione) ai fini della sanatoria della nullità, costituente uno dei perni su cui riposa il congegno predisposto dal codice di procedura civile rispetto alla citazione.

L'ulteriore corollario è che un'automatica trasposizione di tale congegno nel settore che qui interessa non è possibile, senza incrinarne l'intima coerenza. Ne è testimonianza la giurisprudenza ricordata all'inizio del paragrafo: la quale, nel mentre ha riconosciuto alla proposizione del ricorso avverso l'avviso di accertamento efficacia sanante dei vizi di notifica del medesimo, ha dovuto poi arrestarsi davanti alla illegittimità del ruolo (come dall'ingiunzione) conseguente all'esistenza dei vizi suddetti, tutte le volte che il contribuente avesse indirizzato le proprie lagnanze contro quest'ultimo atto anziché contro l'avviso di accertamento. Senonché tutto ciò è assurdo, perché significa da un lato far dipendere le sorti del credito dell'amministrazione finanziaria dalle scelte unilaterali e più o meno maliziose del contribuente; dall'altro, significa porre questi nell'alternativa o di ricorrere contro l'avviso di accertamento (qualora s'intende, ne venga a conoscenza prima dell'emanazione del ruolo o dell'ingiunzione), col risultato di sanarne i vizi di notifica, o di attendere che la finanza iscriva a ruolo il credito d'imposta (o spicchi ingiunzione di pagamento) per impugnare direttamente l'atto della riscossione, col risultato in tal caso di non sanare le nullità inficianti la notifica dell'avviso di accertamento ma di esporsi tuttavia al rischio di dover intanto soddisfare l'obbligazione tributaria, in forza dell'esecutorietà delle pretese amministrative.

Questi rilievi retrospettivi tornano assai utili nel momento in cui ci si accinge ad un'analisi più ravvicinata dell'art. 21 del D.P.R. n. 636 del 1972. Invero, essi inducono a guardare con occhio più benevolo il

Ora nella specie le ipotesi che possono concretamente formularsi sono due:

1) tenuto conto che la norma si dirige essenzialmente a vantaggio dell'Ufficio proponendo una specie di sanatoria delle nullità di notificazione degli atti, potrebbe intendersi che le parole « la rinnovazione (della notifica dell'originario atto di accertamento) impedisce ogni decadenza » vogliano significare una vera e propria *prorogatio sine die* del termine di decadenza e riferirsi anche a quei rapporti per i quali la decadenza stessa si sia già verificata.

2) La volontà del legislatore si dirige invece solo a quei rapporti nei quali la decadenza per l'Ufficio accertatore non siasi ancora maturata al momento della proposizione della lite sicché l'ordinanza di rinotificazione prevista fermi, per così dire, il tempo e quindi anche se in concreto al tempo della effettuazione della notificazione il termine di decadenza venga a maturazione, tale circostanza resti ininfluente.

In altre parole la decadenza che si vuole impedita sarebbe solo quella che potrebbe venire a maturazione *medio tempore*, annullandosi, per effetto della produzione del ricorso o con riferimento al momento di cognizione della pretesa fiscale, il tempo successivo.

---

tentativo del legislatore delegato di dettare una specifica disciplina delle nullità relative alla notifica degli atti impositivi; e si tratta solo di vedere se ed in qual misura tale disciplina risulti soddisfacente oltre che adeguata allo scopo, avvalendosi anche dell'esperienza del passato.

5. Il primo punto sul quale occorre soffermare l'attenzione è quella parte dell'art. 21 in cui si prevede che la commissione debba assegnare un termine per rinnovare la notifica nulla « sempre che non si sia verificata sanatoria ». Ad un approccio superficiale, la disposizione può apparire strana e contraddittoria sulla base del seguente ragionamento: perché la commissione sia investita della controversia è necessario il ricorso del contribuente; ma se vi è tale ricorso, si verifica per ciò solo la sanatoria dei vizi di notifica dell'atto contro il quale il medesimo è diretto (in ipotesi, l'avviso di accertamento) e non v'è né spazio né ragione di addivenire alla rinnovazione (9).

Il difetto di questo ragionamento sta nell'assunzione in termini assoluti dell'equazione: ricorso del contribuente = sanatoria delle nullità di notifica dell'atto impugnato. Ora, che il ricorso proposto dal contribuente entro il termine perentorio (di sessanta giorni) stabilito dalla legge e calcolato a decorrere dalla notifica pur nel caso irregolare sia in grado di sanare le suddette nullità, non è lecito dubitare; ma che la stessa efficacia sanante sia da riconoscere anche al ricorso presentato dopo la scadenza di tale termine, è viceversa tutto da dimostrare.

In via preliminare, è opportuno chiarire che un simile ricorso non può considerarsi tardivo e quindi irricevibile, in quanto i vizi da cui

---

(9) Cfr. Scarlata Fazio, *Il contenzioso tributario*, cit., 1231; Militerni-Vella, *Il nuovo contenzioso*, cit., p. 108; Frate, *Decadenza e rinnovazione*, cit., 17; Micheli, *Corso*, cit., p. 243.

Si sarebbe voluto dal legislatore, in tal modo, evitare la incertezza per l'Ufficio di procedere o meno, spontaneamente, fuori del giudizio, a rinotificazione dell'atto accertativo in guisa che resti eliminato ogni pregiudizio alle ragioni sulla validità della pretesa fiscale fatta valere.

Esemplificativamente, attesi anche gli attuali più lunghi termini di decadenza (art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) concessi all'Ufficio per le rettifiche, può verificarsi l'ipotesi che l'atto accertativo, difettosamente notificato, abbia condotto all'iscrizione a ruolo impugnata e che il momento in cui il contribuente viene a conoscenza della pretesa, impugnandola con il rimedio dalla legge concessogli, manchi sì poco tempo al maturarsi della decadenza che l'Ufficio non possa spontaneamente procedere alla correzione dell'errore, ostativo alla realizzazione pratica della pretesa, con la rinnovazione della notifica dell'atto accertativo entro il termine di decadenza.

In tal caso soccorrerebbe la norma dell'articolo in esame fermando il tempo ed impedendo così il verificarsi della decadenza attraverso l'ordine della Commissione di rinnovo della notifica dell'atto ed a patto che l'ordine venga puntualmente eseguito.

è affetta la notifica dell'avviso di accertamento impediscono di identificare il *dies a quo* del termine a pena di decadenza fissato per la sua proposizione.

Ciò precisato, a noi sembra innegabile l'esistenza di un interesse del contribuente a proporre il ricorso in questione affinché siano accertate dal giudice (dalle commissioni) le nullità di notifica in cui sia incorsa l'amministrazione finanziaria. Infatti, decorsi i sessanta giorni da detta notifica senza che il ricorso risulti presentato, v'è il pericolo che l'ufficio metta in riscossione (per il tramite dell'iscrizione a ruolo o dell'ingiunzione) il credito tributario corrispondente all'imponibile accertato, sul presupposto che l'avviso di accertamento sia diventato definito: orbene la presentazione del ricorso, solo apparentemente tardiva, può servire a scongiurare il passaggio alla fase della riscossione (ove la finanza non reputi del tutto infondate le lagnanze del contribuente e si risolva ad attendere la pronuncia del giudice sulla ricorrenza o meno dei vizi dedotti in tema di notifica), o quanto meno ad ottenere nel più breve tempo possibile una declaratoria del giudice suscettibile di paralizzare la riscossione già intrapresa (ove la finanza, nonostante il ricorso, ritenga di non attenderne l'esito e proceda senz'altro ad iscrivere a ruolo o ad emettere l'ingiunzione).

La constatazione è per noi risolutiva. Invero, nel momento in cui si ammette l'interesse di cui sopra si acquisisce, anche e correlativamente, la certezza che nella situazione ipotizzata la proposizione del ricorso non implica il raggiungimento dello scopo ad opera della notifica dell'avviso di accertamento compiuta in maniera irregolare, come invece dovrebbe ammettersi se tale proposizione fosse ugualmente avvenuta nel

E tale seconda ipotesi è quella che, secondo questa Commissione, esaurisce il precetto legislativo.

Invero lo stesso senso fatto palese dal significato proprio delle parole usate conforta tale convincimento.

La norma usa i termini « impedisce ogni decadenza ».

Orbene « impedire » altro significato non può avere, sia nell'accettazione giuridica che normale, se non quello di « evitare » il verificarsi di un evento futuro e non già quello di eliminazione di un fatto già accaduto ed esaurito negli effetti.

È vero che il legislatore più volte ha prorogato i termini di decadenza specie in tema di imposte sui trasferimenti (vedi anche da ultimo la legge 19 giugno 1974, n. 237) ma in tali ipotesi si è sempre trattato di una proroga o meglio di un allungamento dei termini di decadenza non ancora venuti a maturazione e non già di possibilità di riesame anche dei rapporti esauriti per i quali il termine originario fosse già compiutamente decorso al momento dell'entrata in vigore della legge di proroga.

---

rispetto dei sessanta giorni; talché viene a mancare la premessa indispensabile affinché operi la sanatoria.

Poiché le cose dette a proposito dell'avviso di accertamento sono ripetibili, *mutatis mutandis*, per gli altri atti dell'amministrazione finanziaria (ed in specie per quelli della riscossione), possiamo a maggior ragione fermare questa prima conclusione: l'art. 21, laddove prevede che la rinnovazione della notifica debba essere disposta dalle commissioni soltanto se non vi sia stata sanatoria dei relativi vizi, non merita censure, dal momento che non sempre tale sanatoria consegue alla proposizione del ricorso.

A maggior ragione, poi, tale conclusione sarebbe inconfutabile ove il congegno predisposto dalla norma in esame risultasse applicabile anche alle ipotesi di irregolare notifica dell'atto dell'amministrazione finanziaria costituente presupposto, e quindi condizione di legittimità, dell'atto della medesima oggetto di ricorso davanti alle commissioni (si pensi al ricorso contro il ruolo o l'ingiunzione fondato sui vizi di notificazione relativi all'avviso di accertamento). Ma su questo problema ci riserviamo di soffermarci più avanti.

5. I chiarimenti conseguiti nel paragrafo che precede consentono di fare un altro progresso nell'indagine intesa ad una esatta comprensione dell'art. 21. V'è infatti un secondo punto di tale norma che a colpo riesce oscuro: a che serve — ci si potrebbe chiedere — la rinnovazione della notifica quando il contribuente ha ormai proposto ricorso, con ciò dimostrando di essere già venuto a conoscenza dell'atto della finanza nonostante i vizi della sua notifica?

Un interrogativo del genere non ha più ragion d'essere tosto che ci si sia liberati dell'errore innanzi denunciato. Se il ricorso del contri-

Nella specie, invece, interpretandosi la norma secondo la prima delle ipotesi prospettate, si tornerebbe alla possibilità di riesame di un rapporto già esaurito.

Contro detta ipotesi estensiva sta poi la stessa natura giuridica dell'istituto della decadenza.

Il divario di ordine giuridico, infatti, che corre tra prescrizione e decadenza, per quanto entrambi gli istituti si fondino sul decorso del tempo, può cogliersi nel fatto che la decadenza implica un onere di perentoria osservanza di un termine (di rigore o preclusivo) nel compimento di un atto, ossia nell'esercizio di un diritto, di regola potestativo, da far valere per la prima od unica volta, con l'effetto che il diritto è perduto se l'atto di esercizio non sia compiuto entro quel termine (così in dottrina MESSINEO, *Man. diritto civ. e comm.*, par. 13, n. 13; in giurisprudenza Cass., Sez. Un., n. 2690 del 21 agosto 1972).

L'esigenza della legge è quindi il tempestivo compimento dell'atto.

Mentre con la prescrizione si colpisce in sostanza l'assenza di una continuazione di esercizio del diritto, sicché il tempo può essere sospeso od interrotto secondo la stessa finalità della norma che è quella di ritenere, in via pre-

---

buente produce la sanatoria dei vizi di notifica non v'è bisogno di alcuna rinnovazione; ma se la sanatoria non si verifica in virtù di tale ricorso — ed abbiamo visto che si tratta di ipotesi non astratta —, come il giudice è tenuto a rilevare e dichiarare la nullità della notifica così l'unico strumento per evitarne le conseguenze sfavorevoli per la finanza consiste nel prevederne la (possibilità della) rinnovazione su ordine del giudice stesso con effetti *ex tunc*. La quale rinnovazione, dunque, non adempie all'inutile funzione di portare a conoscenza del contribuente una seconda volta l'atto originariamente notificato in maniera irregolare, bensì mira a dar vita ad una nuova notifica immune da vizi, che tenga luogo di quella ritenuta illegittima dall'organo giurisdizionale, con conseguente sua inefficacia, e che il legislatore riconosce tuttavia idonea ad impedire ogni decadenza a carico dell'amministrazione.

6. Proseguendo nel tentativo di definire il significato e la sfera di applicazione dell'art. 21, ci si deve ora occupare dell'individuazione dei vizi di notifica in presenza dei quali si rende possibile la rinnovazione ai sensi e con gli effetti di tale norma.

I dubbi che possono sorgere in proposito derivano dallo specifico riferimento, contenuto nell'art. 21, ai vizi comportanti la nullità della notifica alla stregua dell'art. 160 c.p.c.; vizi che concernono le sole ipotesi in cui non sono osservate le disposizioni circa la persona alla quale deve essere consegnata la copia, oppure sussiste incertezza assoluta sulla persona del consegnatario o sulla data della consegna. Peraltro è pacifico che, oltre a queste, vi possono essere altre nullità della notifica, le quali rilevano pur in mancanza di un'espressa comminatoria della legge in forza del principio sancito dall'art. 156, 2° comma, c.p.c. (nullità a cagione del difetto di requisiti formali indispensabili per il

suntiva, abbandonato il diritto per l'inerzia protrattasi per un certo tempo, con la decadenza è del tutto perduto quel diritto non esercitato per la prima od unica volta nel termine prefissosi.

Non va taciuto poi che nella decadenza operano diverse esigenze che affiorano in ogni campo del diritto sia pubblico che privato e che postulano l'assolvimento della funzione di assicurare certezza e stabilità ai rapporti giuridici in maniera più efficace di quanto non previsto con l'istituto della prescrizione, informandone così a maggor ragione la disciplina, escludendo la possibilità di interruzione del termine ed ammettendone la sospensione solo in via del tutto eccezionale. Nella specie invece, ove si volesse dare alla norma citata valore tanto estensivo da ricomprendervi anche le decadenze già verificate quando il rapporto è sottomesso al Giudice, si arriverebbe all'assurdo che il termine di decadenza per la notifica dell'atto accertativo non esiste potendo in pratica l'Ufficio fiscale essere certo della sanatoria di ogni errore di notificazione.

Sarebbe vanificata ogni esigenza di diligente ricerca del destinatario dell'atto tanto la nullità della notifica non influenzerebbe più alcun termine.

Potrebbero, al limite, gli Uffici, entro il termine di decadenza, fare tutte

---

raggiungimento dello scopo); e viene allora da porsi il quesito se anche in ordine ad esse sia utilizzabile il rimedio della rinnovazione su disposizione del giudice speciale tributario.

Non senza qualche titubanza, propendiamo per l'accoglimento dell'interpretazione restrittiva, a favore della quale milita non soltanto l'argomento letterale desumibile dall'art. 21. In effetti, l'art. 160 non appare facilmente comprensibile, perché lascia fuori dall'esplicita sanzione della nullità la violazione di norme sulla notifica non meno importanti di quelle ivi contemplate rispetto all'obbiettivo di assicurare, per quanto possibile, che il destinatario dell'atto ne venga effettivamente a conoscenza: si pensi, in particolare, alle norme relative al tipo di notifica o al luogo in cui questa deve essere effettuata. L'unica spiegazione plausibile ci sembra quella offerta dal Redenti (10): secondo tale autore l'art. 160 individua le nullità della notificazione in senso proprio in quanto dipendenti da un difetto incorso nelle attività autonome dell'ufficiale giudiziario nell'esercizio del suo ministero, talché soltanto per esse operano sia la sanatoria *ex tunc* sia la possibilità di rinnovazione ai sensi dell'art. 291 c.p.c. con identica efficacia (impedimento di ogni decadenza); mentre tutte le altre nullità pur derivanti dall'inosservanza di norme dettate in tema di notificazione, essendo imputabili alla parte e non all'ufficiale giudiziario (per le erronee indicazioni fornite dalla prima al secondo), vanno tuttavia ascritte a quelle intrinseche dell'atto da notificare ed equiparate logicamente per i loro effetti ai vizi di quest'ultimo (in specie, possibilità di sanatoria solo *ex nunc* ed impossibilità per il giudice di ordinare la rinnovazione).

È vero che tale tesi non ha avuto seguito nella giurisprudenza e

---

(10) *Diritto processuale civile*, vol. II, Milano, 1957, p. 163-164.

notifiche per affissione tanto la nullità, anche se rilevata, non importerebbe più l'inefficacia dell'atto e non avrebbe alcun rilievo l'esame se esso sia stato portato a giuridica esistenza a mezzo di regolare notificazione nel termine di rigore prefisso, poiché la rinotificazione di esso ordinata dalla Commissione travolgerebbe anche la verificata decadenza.

Va aggiunto ancora che, nella specie, la decadenza si è verificata sotto l'imperio delle norme del t.u. 29 gennaio 1958, n. 645, per cui anche in rispetto dei princìpi che regolano l'efficacia della legge nel tempo non è pensabile attribuire ad una norma processuale quale è quella dell'art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 efficacia retroattiva sì da travolgere tutta una precedente normativa di carattere sostanziale, tanto più che la norma transitoria portata dall'art. 43 del citato decreto non contiene richiami espliciti che possano indurre a diverso avviso, limitandosi ad estendere ai ricorsi pendenti alla data di insediamento delle nuove Commissioni le norme di rito dettate per il procedimento innanzi a detti organi di giustizia tributaria.

In relazione a tale premessa, poiché al momento in cui il contribuente è venuto a legale conoscenza dell'iscrizione a ruolo, contro di lui operata senza

---

nella prevalente dottrina, avendo entrambe negato che nel processo civile assuma rilevanza la distinzione fra i vizi di notifica imputabili alla parte e quelli imputabili invece all'organo notificatore. Ma ciò non significa che la differenza non sussista e che il legislatore tributario delegato non possa averla recepita allo scopo di contenere l'ambito della norma di favore per l'amministrazione finanziaria posta con l'art. 21 del D.P.R. n. 636 del 1972.

Anzi, una simile scelta appare a nostro avviso ragionevole perché toglie fondamento alla più grave critica che è stata mossa alla norma in esame: quella, cioè, di permettere il massimo arbitrio alla finanza, la quale sarebbe abilitata, al limite sempre ma soprattutto nell'approssimarsi della scadenza del termine perentorio per il compimento dell'atto, ad avvalersi della notifica mediante deposito della copia nella casa comunale confidando nel rimedio della rinnovazione disposta dalle commissioni (11). Ed infatti il pericolo di questi espedienti vien meno se si limita la possibilità di rinnovazione alle sole ipotesi di nullità della notifica previste dall'art. 160 c.p.c..

7. Finalmente, possiamo affrontare la questione che a nostro avviso costituisce il nodo centrale dell'interpretazione dell'art. 21. Il dilemma è se la rinnovazione può essere disposta soltanto per i vizi di notifica dell'atto contro il quale è stato proposto il ricorso, in conformità all'espressione letterale adoperata dal suddetto articolo (12); oppure anche degli atti costituenti presupposto di legittimità di quelli

---

(11) È, questa, la preoccupazione espressa dalla citata pronuncia della Comm. trib. di I grado di Roma 21 maggio 1975.

(12) In tal senso v. MICHELI, *Corso*, cit., n. 243; Comm. trib. di I grado di Roma 9 ottobre 1975, cit., con nota adesiva del POLI.

che si sia prima proceduto a regolare notifica dell'atto accertativo, l'Ufficio era già incorso in decadenza dal diritto di procedere all'azione accertativa, il ricorso contro il ruolo deve essere accolto.

Le iscrizioni effettuate in base a titolo illegittimo ed inefficace vanno quindi annullate provvedendosi alle restituzione delle somme eventualmente per lo stesso titolo pagate.

Va del pari dichiarata ininfluente la rinotificazione dell'avviso originario senza necessità di revoca esplicita dell'ordinanza ammissiva e con la quale il giudizio è stato sospeso sia per il principio generale di controllo che la Commissione ha su tutte le proprie ordinanze con cui non si definisce il giudizio, sia perché le parti senza bisogno di mezzi di impugnazione potevano, come si è verificato, proporre tutte le questioni ritenute opportune nella fase processuale successiva alla sospensione.

Per effetto dell'ordinanza, infatti, né si verificano preclusioni né si incardina un nuovo giudizio proseguendo, invece, l'originario cui ha dato luogo il ricorso del contribuente avverso il ruolo.

Va notato in proposito che a sensi dell'ultimo comma dell'art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 il giudizio, decorso il termine assegnato per la rinotifica-

---

impugnati, talché le nullità di notifica dei primi comportano un vizio derivato dei secondi (13). Il pensiero corre subito alle ipotesi di ricorso contro l'iscrizione a ruolo o l'ingiunzione, nel quale il contribuente deduce l'irregolare notifica dell'avviso di accertamento che ne sta alla base.

Anche questa volta l'opinione suffragata dall'argomento letterale si lascia preferire, in quanto trova conforto altresì in considerazioni ulteriori e di ben altro peso. Stabilisce l'art. 21 che, decorso il termine fissato dal giudice per la rinnovazione da lui disposta, il presidente fissa in ogni caso la nuova udienza di discussione, abbia o meno l'amministrazione finanziaria provveduto ad ottemperare all'ordine della commissione. Quanto dire che è sempre lo stesso processo a proseguire: per mettere capo ad una decisione definitiva (in relazione, ovviamente, a quel grado di giudizio) che consacri la declaratoria della nullità della notificazione (già rilevata con la precedente ordinanza), se l'ufficio non abbia effettuato la rinnovazione nel termine all'uopo concesso; oppure ad una decisione che risolva gli aspetti sostanziali controversi del concreto rapporto d'imposta con riferimento all'atto della finanza impugnato dal contribuente, in caso contrario.

Orbene, un meccanismo del genere è da ritenere congruo se l'atto originariamente notificato in maniera irregolare e l'atto oggetto del ricorso si identificano, tenuto anche conto della possibilità per il contribuente di dedurre in prosieguo del giudizio nuovi motivi ed eccezioni (fino a dieci giorni prima dell'udienza di discussione: art. 19 del D.P.R.

---

(13) Cfr. Frate, *Decadenza e rinnovazione*, cit., 18; Comm. trib. di I grado di Roma 21 maggio 1975, cit.

zione, prosegue ad impulso della stessa Commissione che autonomamente fissa la nuova udienza di discussione senza necessità di atto riassuntivo od istanza di parte. Il che significa che all'ordinanza non può accordarsi alcun valore di atto decisorio neppure su questioni di carattere preliminare.

In tale fase pregiudiziale infatti la Commissione deve limitarsi al rilievo, *prima facie*, di un possibile vizio che importi nullità della notificazione dell'atto dell'Ufficio e non anche nullità intrinseca dell'atto stesso, senza scendere all'esame di altre questioni attinenti alla legittimità dell'azione della finanza o di altre eventuali eccezioni la cui discussione è rinviata a dopo la scadenza del termine assegnato per la rinotificazione dell'atto impugnato. (*Omissis*).

II

(*Omissis*). — Diritto. — Sulla nullità della notificazione *ex* art. 160 c.p.c. (inosservanza delle disposizioni circa la persona alla quale deve essere consegnata la copia), che la prova documentale circa la residenza anagrafica della sig.ra ..... in Via G. Veronese sin dal 19 aprile 1969 rende palese, non sussiste più controversia, avendone preso atto anche l'Ufficio delle imposte.

---

n. 636 del 1972); mentre non lo sarebbe più se i due atti potessero essere diversi (14). Ammettere che il giudizio intrapreso con il ricorso contro il ruolo, facendosi valere i vizi di notifica dell'avviso di accertamento, possa proseguire come giudizio contro quest'ultimo atto, dopo che l'ufficio ne abbia rinnovato la notificazione, ci sembra infatti in contrasto con i princìpi: il contrasto è più palese, se si accetta di configurare il processo tributario in termini di giudizio di impugnazione-annullamento degli atti impositivi della finanza, giacché muovendosi in questo ordine di idee si dovrebbe constatare nella situazione ipotizzata un inconcepibile mutamento del *petitum*; ma il contrasto sussiste anche per chi qualifichi il suddetto processo come di impugnazione-merito (sul presupposto che le commissioni non sono chiamate ad emettere pronunce di annullamento bensì di accertamento del regime proprio del concreto rapporto tributario), perché anche tale qualificazione sconta la indubbia rilevanza nel processo in questione dell'atto cui si riferisce la controversia, al punto che la sua indicazione nel ricorso è sancita addirittura a pena di inammissibilità del medesimo (art. 15 del D.P.R. citato sul contenzioso tributario).

---

(14) Né si può convenire col Frate, *op.* e *loco ult. cit.*, laddove afferma che « mediante il ricorso contro l'atto di riscossione per vizi di notificazione del precedente avviso di accertamento..., si contesta lo stesso diritto dell'amministrazione finanziaria ad agire *in executivis*, e cioè la validità della notificazione dell'atto impositivo del tributo, che ne costituisce il presupposto di legittimità. Talché, in tal caso, è dedotto in giudizio l'intero procedimento amministrativo tributario ». Non vediamo, infatti, come si possano ricondurre nell'ambito del medesimo procedimento l'avviso di accertamento ed il ruolo o l'ingiunzione (che sono, appunto, gli atti della riscossione).

Del pari non sussiste controversia circa la tempestività del ricorso, dato che anche la cartella esattoriale è stata indirizzata in Via Baldo degli Ubaldi, per cui la tempestività va valutata in relazione alla data di notificazione dell'avviso di mora (2° comma dell'art. 188).

Resta da esaminare se nella fattispecie la Commissione possa o meno disporre, previa sospensione del giudizio, la rinnovazione della notificazione degli avvisi d'accertamento.

L'art. 21 del d.P.R. 1972 n. 636, di cui si chiede l'applicazione, così recita: « La Commissione, se rileva un vizio che, ai sensi dell'art. 160 c.p.c., importa *nullità della notificazione dell'atto contro cui è stato proposto il ricorso* e sempre che non si sia verificata sanatoria, sospende con ordinanza il giudizio e assegna un termine non superiore a tre mesi per la rinnovazione della notificazione stessa. La rinnovazione impedisce ogni decadenza... ».

L'atto impugnato col ricorso *ex* art. 188 del t.u. 1958 n. 645 non è l'avviso d'accertamento, nullo per difetto di notificazione, ma il ruolo in cui la ricorrente è stata iscritta.

Oltre a ciò, non si può fare a meno di notare che la mera rinnovazione della notifica, originariamente viziata, dell'avviso di accertamento non è idonea, al pari della presentazione del ricorso, a sanare l'illegittimità conseguenziale (riflessa) dell'atto della riscossione (ruolo o ingiunzione) per difetto di un presupposto del medesimo. Invero, quest'ultimo è costituito, per quanto ci interessa specificamente, dall'esistenza di un avviso di accertamento definitivo; e tale situazione non ricorre se, rinnovata la notifica, il contribuente solleva contro l'avviso di accertamento contestazioni in ordine all'*an* e/o al *quantum* dell'obbligazione tributaria. Vuol dire che qui v'è un passaggio obbligato, consistente nella declaratoria di illegittimità (o se si preferisce, nell'annullamento) del ruolo o dell'ingiunzione (15); talché, una volta constatato che nessuna previsione al riguardo v'è nell'art. 21, è giocoforza ritenere che non se ne può estendere l'applicazione alla fattispecie ora considerata.

La conclusione è che, nonostante i suoi lodevoli intenti, il legislatore della riforma non è riuscito ad attingere ad una visione completa del fenomeno in esame ed a dettare un'armonica disciplina di esso. Sicché, quasi paradossalmente, si può affermare che in definitiva nulla è cambiato nel sistema attuale rispetto a quello previgente, salva la previsione esplicita della possibilità per le commissioni di disporre talvolta la rinnovazione della notifica nulla (16): anche oggi, con particolare

---

(15) L'unica alternativa potrebbe forse essere la sospensione legale dell'efficacia esecutiva del ruolo o dell'ingiunzione fino a quando lo stadio della controversia sull'atto di accertamento legittimi la riscossione del tributo controverso.

(16) Occorre riconoscere che ciò, almeno se rapportato alle intenzioni del legislatore, è poca cosa quando si sia circoscritta la sfera di operatività dell'art. 21 alle sole ipotesi di ricorso proposto dopo il termine perentorio

Oggetto della controversia proposta con il ricorso *ex* art. 188 è quindi la legittimità dell'iscrizione a ruolo effettuata senza la previa esistenza di un titolo per l'imposizione, che nella specie avrebbe dovuto essere l'avviso d'accertamento e che la normativa tributaria richiede come necessario presupposto per l'iscrizione a ruolo (artt. 174, 175 e 176 del t.u. 1958).

L'avviso d'accertamento è un atto tipicamente recettizio, per il quale, come dice l'antica massima, *esse et notificari paria sunt*. Esso cioè acquista giuridica esistenza non nel momento in cui l'ente impositore lo formula e lo completa in tutti i suoi elementi, ma quando viene « ricevuto » dal destinatario attraverso il compimento di un processo notificativo.

L'atto d'accertamento si inserisce nell'ordinamento giuridico soltanto con la notificazione, che ha quindi per esso carattere di necessarietà. Prima della notificazione si ha un progetto, una intenzione potenziale.

Il ruolo impugnato possiede i requisiti formali di regolarità (formazione, visto di esecutorietà, pubblicazione), ma manca di un suo elemento essenziale, cioè della preesistente determinazione, attraverso l'atto d'accertamento e la

---

riguardo ai vizi di questa relativi all'avviso di accertamento, è il contribuente ad essere arbitro nel consentirne o meno il superamento, a seconda che indirizzi il proprio ricorso contro l'atto di cui trattasi oppure contro quello della riscossione (ruolo o ingiunzione).

È dunque quanto mai indispensabile che il legislatore delegato provveda a modificare ed integrare la disciplina introdotta con l'art. 21, in modo da tener conto dell'intera gamma di situazioni in cui davanti al giudice speciale tributario la validità della notifica degli atti promananti dall'amministrazione finanziaria formi oggetto di contestazione.

Non solo, ma dalle cose dette emergono anche utili indicazioni circa i criteri ai quali egli deve ispirarsi nel compiere tale opera di revisione: intendiamo riferirci, in particolare, alla necessità di predisporre congegni differenziati, non potendosi regolare allo stesso modo le ipotesi in cui i vizi di notifica riguardano lo stesso atto oggetto del ricorso e le ipotesi in cui i vizi in questione attengono invece ad atti costituenti presupposti di legittimità di quello impugnato. Più specificamente e fra l'altro, in questo secondo caso, occorrerà prevedere che l'ordinanza con la quale la commissione dispone la rinnovazione della notifica irregolare sia conclusiva del giudice *a quo*; e che, correlativamente, le contestazioni che il contribuente intende sollevare contro l'atto di cui è

---

ad hoc (come tale — si è visto — privo di efficacia sanante) e contro lo stesso atto dell'amministrazione notificato irregolarmente. Ma, allo stato, non crediamo che all'interprete sia consentito di spingersi oltre; né siffatta posizione può essere ritenuta contraddittoria con la critica svolta nel testo nei confronti di alcune tesi restrittive, poiché la prima, a differenza di queste ultime, discende dalla impossibilità di estendere il congegno predisposto dalla norma in esame ai casi in cui i vizi di notifica attengono non all'atto oggetto del ricorso bensì ad un atto che ne costituisce il presupposto.

notificazione dello stesso, di una qualsiasi obbligazione tributaria da rendere per suo tramite esigibile.

Il vizio della notificazione dell'avviso d'accertamento, in questa fase, una volta che il ruolo è stato formato nella erronea credenza della esistenza giuridicamente rilevante dell'avviso d'accertamento, non costituisce un vizio a sé stante, ma ridonda sul ruolo, impedendo che questo acquisti la sua funzione di titolo di riscossione e privandolo del crisma della legittimità.

Non può infatti sostenersi che la normativa tributaria, nel ricorso contro il ruolo di cui alla lett. *a*) dell'art. 188, ravvisi un mezzo di gravame contro l'atto d'accertamento, una sorta di riammissione in termini per contestare, attraverso la impugnazione del ruolo, l'atto impositivo sottostante.

Né può argomentarsi che con la rinnovazione della notificazione si abbia una sanatoria *ex tunc* della nullità, per cui gli effetti dell'avviso d'accertamento si determinerebbero dalla notificazione nulla, con la conseguenza che sarebbe rimosso il vizio del ruolo.

In effetti, la rinnovazione invocata non potrebbe in alcun modo sanare l'illegittimità del ruolo, rispetto alla cui nascita l'atto impositivo deve essere preesistente.

---

stata rinnovata la notifica debbano incanalarsi in un altro ricorso, dando vita ad un nuovo e distinto processo.

8. Ancora due rilievi, prima di chiudere.

A norma dell'art. 24, 1° comma, del D.P.R. n. 636 del 1972, la commissione di appello, se rileva in contrasto con la decisione impugnata i vizi di notificazione di cui all'art. 21, deve essa assegnare all'ufficio il termine non superiore a tre mesi per la rinnovazione. In questo modo, supposto che la rinnovazione avvenga, il contribuente viene ad essere privato di un grado di giudizio in ordine alle questioni cosiddette di merito sostanziale, in quanto coinvolgenti l'*an* e/o il *quantum* della pretesa fiscale: la soluzione accolta dal legislatore ci sembra criticabile, e sarebbe preferibile in sede di decreto correttivo prevedere anche per l'ipotesi qui considerata il rinvio alla commissione di primo grado (17).

Nulla viceversa dice il decreto delegato per l'ipotesi che il vizio di

---

(17) In verità, la rubrica dell'art. 24 (« Rinvio alla commissione tributaria di primo grado ») lascia supporre che questo sia stato l'intendimento del legislatore delegato; senonché non ci sembra che la formulazione del primo comma di detto articolo autorizzi l'interprete ad accogliere una soluzione diversa da quella prospettata, tale da escludere la necessità del rinvio.

A parte ciò si deve ammettere che l'art. 24 suscita non poche perplessità, in specie per quanto concerne il suo coordinamento con il precedente art. 23, che dichiara espressamente applicabile l'art. 21 nel procedimento di appello davanti alla commissione di secondo grado: cfr. in proposito Cocivera, *La nuova disciplina*, cit., 303-304; nonché Podenzana Bonnino D., *Alcune considerazioni sull'art. 21 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 910 ss., il quale esprime un'opinione diversa da quella prospettata nel testo.

In conclusione, questa Commissione, investita del ricorso *ex* art. 188, si trova a dover giudicare del vizio di notifica soltanto in via pregiudiziale, per valutare la sussistenza di un vizio proprio del ruolo. Ed è il ruolo, ripetesi, l'atto impugnato e non l'avviso d'accertamento.

Al riconoscimento della fondatezza del ricorso — cioè al riconoscimento di un vizio proprio del ruolo — può conseguire un solo provvedimento: lo sgravio dell'imposta non legalmente iscritta a ruolo per carenza del fatto idoneo a costituire il rapporto giuridico d'imposta (si vedano il 2° comma dell'art. 144 del Regolamento 11 luglio 1907, n. 560 e l'art. 2 del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3024, dai quali deriva l'attuale art. 188 del t.u. 1958).

Questa Commissione, pertanto, non ritiene che nel caso in esame sia applicabile l'art. 21 del d.P.R. 1972, n. 636. (*Omissis*).

---

notifica sia rilevato dalla commissione centrale o dalla corte di appello, in contrasto con la commissione di secondo grado. Può darsi che il legislatore abbia ritenuto detta ipotesi compresa fra quelle per le quali l'art. 29, 1° comma stabilisce il rinvio davanti a quest'ultima commissione, per la necessità di un giudizio estimativo che potrebbe conseguire alla rinnovazione della notifica; ma l'illazione è dubbia, e comunque è riferibile soltanto ai vizi di notifica dell'avviso di accertamento, talché c'è da auspicarsi un ritocco anche su questo punto.

Pasquale Russo
Straordinario di diritto finanziario nell'Università di Firenze

CORTE D'APPELLO DI MILANO, 11 novembre 1975 - *Pres.* MARINI - *Est.* PATRUNO - Verda c. Finanze Stato.

Imposte e tasse in genere - Imposte indirette - Contenzioso - Duplicità di difese giurisdizionali - Permanenza dopo la riforma del contenzioso tributario attuata con il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

Sussiste un duplice ordine, ciascuno autonomo, di difese giurisdizionali in materia di imposte indirette, l'uno esperibile davanti alle commissioni tributarie, l'altro davanti al giudice ordinario; il primo è disciplinato da norme particolari e, da ultimo, dal d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, il secondo costituisce applicazione del principio fondamentale, affermato dall'art. 2 della legge 20 marzo 1865, allegato E, *ribadito da leggi successive e cioè, in particolare, dagli artt. 22 e 29 del d.l. 7 agosto 1936 n. 1639, dei quali non è stato espressamente abrogato, dal d.P.R. n. 636 del 1972, il primo, che al terzo comma richiama la legge del 1865* (1).

Omissis. — L'esatta risoluzione della controversia non può che muovere dall'accertamento della natura del rimedio sperimentato dal Verda Carlo, siffatta individuazione incidendo, fra l'altro ed in particolare, come a suo tempo si vedrà, sulla decisione relativa alla questione, avente carattere preliminare, insorta nel presente grado del giudizio e relativa alla applicabilità alla fattispecie del disposto degli artt. 6 e 10 della legge n. 823 del 1973.

---

(1) **Limiti di esclusività della giurisdizione delle commissioni tributarie.**

1. A seguito d'una complessa vicenda procedimentale, il fisco notifica al contribuente una ingiunzione fiscale, alla quale vien fatta opposizione dinanzi al Tribunale. Nelle more del processo di appello, interviene il decreto-legge 5 novembre 1973 n. 660, ed il contribuente se ne avvale; l'amministrazione fiscale respinge la domanda di « condono » sicché, in giudizio, sorge controversia intorno all'applicabilità del « condono ».

La Corte milanese avrebbe potuto, nel motivare la sua decisione, limitarsi a constatare che, pur dopo l'avvento della riforma del contenzioso tributario disposta con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, nulla s'oppone alla possibilità di conoscere, *incidenter tantum*, della legittimità del provvedimento di rigetto dell'istanza di condono, al fine di assodare se si fosse verificata la cessazione della materia del contendere ai sensi della legge sul condono.

Essa ha invece preferito scrivere una sorta di trattatello intorno al sistema delle difese giurisdizionali in materia di imposte indirette, nel quale tale sistema è tratteggiato con riguardo sia al periodo precedente la riforma processuale tributaria che a quello successivo.

Riprendendo la concezione che di tale sistema propugnava la giurisprudenza, la sentenza, in sostanza, nega che la riforma abbia soppresso l'autonomo ordine di difese giurisdizionali dato in materia di imposte indirette dinanzi al giudice ordinario, alla stregua del prin-

È noto che sussiste un duplice ordine, ciascuno autonomo, di difese giurisdizionali in materia tributaria, l'uno esperibile davanti alle apposite Commissioni tributarie (il carattere giurisdizionale delle quali, ancorché definite testualmente «amministrative» dalle norme anteriori al D.P.R. 26 novembre 1972 n. 636, che le ha riordinate, non è dubbio: vedi Corte costituzionale n. 287 del 1974), l'altro davanti al giudice ordinario. Il primo è disciplinato da norme giuridiche particolari, delle quali si è richiamata la più recente e la più significativa fra quelle vigenti. Il secondo costituisce applicazione del principio fondamentale, affermato dall'art. 2 della legge 20 marzo 1865 n. 2248, all. *E* (e ribadito da leggi successive: v. gli artt. 22 e 29 del D.L. 7 agosto 1936 n. 1639, dei quali non è stato espressamente abrogato, dal D.P.R. n. 636 del 1972, il primo, che al terzo comma richiama la legge del 1865), secondo cui «sono deferite alla giurisdizione ordinaria» tutte le controversie nelle quali si faccia questione di diritti soggettivi perfetti, pur con i risaputi limiti (art. 4, 5, 6), dei quali è il caso di rammentare, qui, il divieto per il giudice ordinario, investito della risoluzione di una contestazione che cada su di un diritto che si pretende leso da un atto dell'autorità amministrativa, di modificare, revocare, sostituire l'atto medesimo, di cui riscontri la non conformità alle leggi, perché l'atto illegittimo va soltanto disapplicato, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio (artt. 4 e 5), e, per quanto concerne in particolare le controversie tributarie, l'esclusione, dall'ambito appunto della giurisdizione ordinaria, delle questioni relative a semplice estimazione (arg. *ex* art. 6). Occorre peraltro avvertire che costituiscono rimedi diversi dall'esercizio del normale mezzo, di

---

cipio generale statuito dall'art. 2 della legge abolitiva del contenzioso amministrativo (il ben noto allegato *E* della legge 20 marzo 1865).

Non mi sembra fondato il ragionamento su cui la Corte asside la sua conclusione. L'argomento è, in sintesi, il seguente: l'azione autonoma dinanzi al giudice ordinario in materia tributaria, prevista dagli artt. 22 e 29 del D.L. 7 agosto 1936, n. 1639 sopravvive al D.P.R. n. 636 del 1972 poiché quest'ultimo ha abrogato l'art. 29 ma non l'art. 22, il quale art. 22 faceva salvo il ricorso al giudice ordinario secondo la legge del 1865.

L'argomento non mi sembra fondato perché l'art. 22 riguardava le imposte *dirette*, e non, in generale, le imposte della cui tutela si occupava il provvedimento legislativo del 1936.

Alle imposte indirette erano dedicati, nel D.L. n. 1639, gli artt. 28 e seguenti. Ed il motivo per cui, pur in presenza d'un giudice speciale per tali imposte, si ritenne perdurante la possibilità di adire direttamente ed autonomamente il giudice ordinario fu in ciò, che l'art. 29, prevista la devoluzione alle commissioni delle controversie in materia di imposte indirette secondo ordini diversi di competenza funzionali in relazione alla natura (estimativa o di diritto) delle controversie (primo e secondo comma), fece salvo, per le controversie «relative all'applicazione della legge», il «ricorso all'autorità giudiziaria nei modi e termini stabiliti dalle leggi vigenti».

Ora questo art. 29, nella sua integrità, è stato espressamente abrogato (dall'art. 46 del D.P.R. n. 636 del 1972), sicché non vi è modo di ri-

cui or ora si è detto e che trova il suo fondamento positivo nella legge del 1865, di tutela davanti al giudice ordinario dei diritti soggettivi violati dalla Pubblica Amministrazione, le impugnazioni, davanti al giudice ordinario, delle decisioni delle commissioni tributarie che sono adesso consentite dagli artt. 40 e 41 del D.P.R. n. 636 del 1972 e che, anteriormente, erano ammissibili, a norma dell'art. 111 della Costituzione, avverso le decisioni delle stesse commissioni aventi carattere definitivo e non altrimenti impugnabili (cfr. Cass. n. 1545 e n. 3813 del 1968, n. 1635 del 1970), le une e le altre attuando una vera e propria prosecuzione del procedimento giurisdizionale speciale nel quale è stata resa la decisione impugnata. Al rammentato principio della coesistenza delle difese giurisdizionali davanti alle commissioni tributarie e davanti al giudice ordinario non si sottrae la materia delle imposte indirette sui trasferimenti della ricchezza, al cui novero appartengono quelle di successione. Avverso l'ingiunzione fiscale (che costituisce il primo atto del procedimento coattivo di riscossione delle imposte di successione, a' sensi dell'art. 29 R.D. 30 dicembre 1923 n. 3270, e, come ogni ingiunzione fiscale, nel contempo costituisce l'atto formale di accertamento dell'imposta), il contribuente può adire le competenti commissioni tributarie; ma non gli è certo precluso l'esercizio, nei modi e nei termini stabiliti dalle vigenti leggi, dell'azione davanti al giudice ordinario, con l'instaurazione di un procedimento autonomo funzionalmente rispetto al procedimento giurisdizionale tributario (v. l'art. 93 R.D. n. 3270 del 1923), volto ad ottenere l'accertamento della illegittimità dell'imposizione. Nell'ambito del procedimento davanti alle commissioni tributarie, l'art. 29 del

---

chiamare il testo del 1936 per sostenere la sopravvivenza dell'autonoma azione giudiziaria per le imposte indirette; ciò però non implica che il ragionamento, invalido per le imposte indirette (data l'abrogazione dell'art. 29), sia valido per le imposte dirette (data l'asserita non abrogazione dell'art. 22).

Non sembra corretto, infatti, trarre conclusioni dalla mera constatazione che una certa norma non è stata espressamente abrogata, se è regola generale (art. 15 delle Disposizioni preliminari al C.C.), ribadita dallo stesso D.P.R. n. 636, art. 46, che le norme di legge perdono vigore non solo per abrogazione espressa, ma anche per effetto del sopravvenire di norme incompatibili.

Il legislatore, in genere, ricorre all'abrogazione espressa quando il rapporto di incompatibilità non sussiste o non è chiaro: ecco perché è stato espressamente abrogato l'art. 29, il quale prevedeva un rimedio impugnatorio non incompatibile, o — se si vuole, non chiaramente incompatibile — con il nuovo assetto del processo tributario speciale.

Se non si è espressamente sancita l'abrogazione di altre norme della legge del 1936 — come di altre norme del processo tributario — non è per lasciarle indenni, ma perché si è reputato inutile sancirlo in modo espresso, chiaro essendo il rapporto di incompatibilità tra tali norme ed il nuovo assetto del processo tributario speciale.

Il problema è dunque da impostare, a mio avviso, in tutt'altro modo; e cioè non sulla base dello scrutinio delle norme non espressamente abro-

D.L. n. 1639 del 1936 (espressamente abrogato dall'art. 46 del D.P.R. n. 636 del 1972), dopo avere, al primo ed al secondo comma, stabilito la competenza delle diverse commissioni in materia di imposte indirette sui trasferimenti della ricchezza, al comma terzo prevedeva il ricorso al giudice ordinario, avverso le decisioni delle commissioni provinciali sulle questioni relative alla determinazione del valore, « per grave ed evidente errore di apprezzamento ovvero per mancanza o insufficienza di calcolo nella determinazione » del valore medesimo. Trattasi, come più volte è stato posto in risalto dalla giurisprudenza, di un rimedio per più versi eccezionale: in quanto previsto solo in materia d'imposte indirette sul trasferimento della ricchezza; in quanto l'azione instaurata davanti al giudice ordinario costituiva una vera e propria impugnativa della decisione della commissione tributaria, il procedimento che ne seguiva costituendo anch'esso una fase del procedimento tributario; in quanto culminante, nel caso di accoglimento della domanda, in una pronunzia di annullamento della decisione impugnata cui seguiva un nuovo giudizio di merito davanti alla commissione (cfr. Cass. n. 345 e n. 1025 del 1962, n. 896 del 1967). Il rimedio, d'altronde, attribuiva al giudice ordinario un sindacato ristretto ad un profilo di legittimità, essendo « esperibile soltanto se dal contesto della decisione della commissione non fosse assolutamente possibile desumere gli elementi di fatto posti a base della determinazione, oppure se questa fosse l'effetto di un errore macroscopico rilevabile *prima facie* senza far ricorso a particolari mezzi di indagine » (Cass. 19 giugno 1968 n. 2030). La decisione della commissione provinciale, cui testualmente la legge attribuiva il carattere della definitività, era

---

gate, ma ponendo il quesito se il D.P.R. n. 636 abbia devoluto al giudice speciale ogni sorta di controversie (su diritti e su interessi, di ordine dichiarativo, condannatorio e costitutivo) coinvolgenti le materie indicate nell'art. 1 — istituendo così una giurisdizione esclusiva — ovvero alcuni soltanto dei tipi di controversie configurabili in tali materie.

Si intende dire, insomma, che così per le imposte indirette come per quelle dirette, si tratta di esaminare sistematicamente il D.P.R. n. 636 per appurare se tale decreto ha inteso istituire una giurisdizione speciale esclusiva (esclusiva nel senso che tutte le azioni configurabili nelle materie affidate al giudice speciale sono in ogni caso di spettanza di tale giudice), ovvero se una siffatta esclusività non sussiste, e soltanto determinate specie di azioni sono di pertinenza esclusiva del giudice speciale (1).

---

(1) Nel senso della non esclusività, cfr.: MICHELI, *Osservazioni sulla costituzionalità del nuovo contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, II, 100; TESAURO, *Sui rimedi giurisdizionali contro l'iscrizione a ruolo di somme non dovute*, *ivi*, 1974, II, 297; ID., *Il rimborso dell'imposta*, Torino 1975, cap. VI; MERCATALI, *Le azioni di accertamento negativo in materia tributaria dopo la riforma del contenzioso: lo spettro del « solve et repete »*, in *Giust. civ.*, 1975, IV, 11; STASSANO, *Osservazioni in tema di competenza (per materia e per territorio) delle nuove commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1974, 1024; GRANELLI, *La rivalsa dell'I.V.A. alla ricerca di una parte... e di un giudice*, in *Boll. trib.*, 1975, 903; MALAGÙ, *Competenza esclusiva del tribunale in materia di imposte e tasse e il nuovo contenzioso tributario*, in *Boll. trib.*, 1975, 937.

ricorribile per cassazione, a' sensi dell'art. 111 della Costituzione (v. Cass. n. 1545 del 1968), conformemente al principio generale avanti ricordato, allorché si sottraeva al rimedio eccezionale dato dal terzo comma dell'art. 29 del D.L. n. 1639 del 1936.

Il Verda Carlo ha adito il Tribunale, opponendosi alla ingiunzione fiscale notificatagli il 17 dicembre 1971, deducendo, fra l'altro: *a*) che gli interessi di mora erano dovuti solo da quando gli organi competenti avevano determinato il *quantum* con certezza; *b*) che doveva essere accantonata l'imposta di successione per il valore dell'usufrutto; *c*) che i diritti catastali, compresi nella ingiunzione, erano stati già pagati; *d*) che non era dovuta l'imposta di trascrizione relativamente all'usufrutto. La sola enunciazione delle sintetizzate doglianze rende manifesto come il contribuente, non intendesse, deducendole, sollevare una controversia circa la valutazione dei beni caduti nella successione, e, quindi, esperire il rimedio dato dal terzo comma dell'art. 29 D.L. n. 1639 del 1936, rimedio che d'altro canto non si intende come potesse essere nel caso concreto sperimentato, una volta che mancava, in realtà, una decisione su questioni relative alla determinazione del valore da parte della commissione provinciale di Como. È, quindi, da ritenere che le doglianze medesime venivano dedotte in sede di esperimento dell'autonoma azione davanti al giudice ordinario data dalla legge fondamentale del 1865, volta ad ottenere il controllo della conformità a legge dell'atto amministrativo di imposizione tributaria. Deduceva altresì il Verda, nel corso del primo grado del giudizio, « che la cifra richiesta dal Fisco era conseguenza di suo errore materiale, avendo valutato

---

Così impostato il problema, si intende facilmente come non abbia nessun rilievo il vedere se l'art. 22 o l'art. 29 del decreto del 1936 siano stati espressamente abrogati, poiché l'esclusività piena della giurisdizione speciale implica abrogazione implicita delle norme che in precedenza consentivano l'azione autonoma mentre, d'altro canto, se l'esclusività non sussiste, la possibilità di azioni autonome deriverà non tanto da norme del decreto del 1936 quanto dai principii generali dell'ordinamento in tema di assetto delle giurisdizioni.

Ora, il problema se vi sia o meno esclusività, trae soluzione dal modo d'intendere il processo dinanzi al giudice speciale. Ove si ritenga, infatti, che tale processo abbia per fine l'accertamento di rapporti, ossia che in materia tributaria le controversie sono costantemente di mero accertamento o di condanna, e non vi sia spazio per controversie di tipo costitutivo, diventa necessario ritenere che tali controversie, in quanto attribuite al giudice speciale, siano sottratte al giudice ordinario (2).

---

(2) Capaccioli, *La nuova disciplina del contenzioso tributario. Le fasi dinanzi alle commissioni di primo e di secondo grado*, in *Rass. giur. Enel*, 1974, 313 e segg.; Russo, *Il nuovo processo tributario*, Milano 1964, p. 181 e segg. (ed ivi, a pag. 181, in nota, altre indicazioni). In giurisprudenza: Trib. Genova (ord.), 5 aprile 1974, in *Giur. it.*, 1974, I, 2, 609, con nota di Magnani, *La nuova disciplina del contenzioso tributario al vaglio della Corte costituzionale*; in *Riv. dir. fin.*, 1974, II, 100, con nota di Micheli, *Osservazioni sulla costituzionalità del nuovo contenzioso tributario*; in *Riv. dir. proc.*, 1974, 495, con nota di Fazzalari, *Il nuovo contenzioso tributario è nato morto?*; in *Boll. trib.*,

un mappale per un altro »: l'errore, a quanto sembra, era evidenziato, inizialmente, per contestare che fossero dovuti gli interessi moratori da momento anteriore alla correzione di esso (v. la memoria 28 aprile 1971), ma, in prosieguo, è stato prospettato a fini diversi, affermandosi che « con il pagamento dell'imposta pretesa con l'ingiunzione opposta l'Ufficio del Registro verrebbe a percepire l'imposta complementare come se non fosse stata operata la rettifica da L. 82.000.000 a L. 71.000.000 ». Tale ulteriore deduzione non influisce, tuttavia, sulla qualificazione dell'azione proposta, che non può essere la specifica impugnativa prevista dal terzo comma dell'art. 29 D.L. n. 1639 del 1936, per almeno una delle già fatte considerazioni, la mancanza, cioè, di un giudizio valutativo da parte della commissione provinciale, la cui decisione, pertanto, si sottrae alla impugnazione per errore di valutazione o difetto di motivazione (e, se mai era denunziabile per violazione di legge, a' sensi dell'art. 111 della Costituzione), a parte che, più che denunziare un'erronea valutazione dei cespiti, il Verda lamentava un'errata liquidazione dell'imposta.

Nel corso del giudizio è sopravvenuto il D.L. 5 novembre 1973 n. 660, convertito, con modificazioni, nella legge 19 dicembre 1973 n. 823. Allo scopo « di eliminare, da un lato, le numerose controversie tributarie pendenti prima dell'entrata in vigore della riforma tributaria e di realizzare, dall'altro, una, sia pure ridotta, entrata tributaria, acquisita con criteri di automaticità e rapidità » (Cass. 15 marzo 1975 n. 1015), i contribuenti sono stati ammessi, fra l'altro, a domandare la definizione delle controversie pendenti in ordine alla applicazione delle imposte di registro ed ipotecarie, dei diritti catastali e delle

---

Viceversa, ove si ritenga che al giudice speciale siano affidati unicamente i giudizi di impugnazione avverso atti autoritativi emessi dall'amministrazione finanziaria, bisognerà concludere che resta salva, secondo le regole generali, la giurisdizione del giudice ordinario in materia di azioni di accertamento e di condanna (3).

1974, 963, con nota di Granelli, *Incostituzionalità del nuovo contenzioso tributario*; Trib. Genova, 8 marzo 1975, in *Dir. prot. trib.*, 1975, II, 330, con nota di Glendi, *Problemi di tutela giurisdizionale ecc.*; Trib. Macerata, 28 dicembre 1974, in *Boll. trib.*, 1975, 903, con nota di Granelli, *La rivalsa dell'I.V.A. alla ricerca di una parte... e di un giudice*; Cass., 5 agosto 1975, n. 577 (ord.), in *Boll. trib.*, 1975, 1625 e in *Dir. prot. trib.*, 1975, II, 486, con nota di Magnani, *Nuovi dubbi sulla legittimità costituzionale del contenzioso tributario.*

V. da ultimo Cocivera, *La nuova disciplina del contenzioso tributario*², Milano 1976, pp. 56 e 69.

(3) Cfr., in tal senso, Tesauro, *Il rimborso*, cit., p. 288. L'argomentazione è comune a molti degli autori che seguono la tesi della non esclusività.

Il Glendi, ad es., scrive che « se è vero, come è indiscutibilmente vero, che il congegno previsto dall'art. 16 u.c. del decreto delegato è tutt'affatto peculiare alle sole impugnative davanti alle commissioni tributarie nelle forme e nei termini tassativamente previsti », non è possibile « riportarsi a tale congegno per escludere la competenza giurisdizionale del giudice ordinario » (*op. cit.*, p. 336).

Mercatali rileva che in nessun luogo del decreto n. 636 è affermata la esclusività della giurisdizione delle commissioni, sicché potrebbe sostenersi che il legislatore « si sia limitato a sottrarre alla giurisdizione del tribunale solo le controversie che sorgono (o possono sorgere) successivamente alla emanazione di un atto di imposizione o al rigetto espresso o tacito di una domanda di rimborso (*op. cit.*, p. 11).

relative addizionali relative ad atti formati anteriormente al 1 gennaio 1973, mediante il pagamento di una parte dell'imposta richiesta o di quella corrispondente al valore presunto dall'ufficio, nonché delle controversie di valutazione ancora pendenti e relative a successioni apertesi od a donazioni pattuite anteriormente alla stessa data del 1 gennaio 1973, con una riduzione del valore presunto dall'ufficio, nell'uno e nell'altro caso senza applicazione di penalità (art. 6). L'ufficio, ricevuta la domanda, deve darne tempestivamente comunicazione, se del caso, all'organo presso il quale la vertenza è pendente (art. 10) ed i giudizi in corso, che restano sospesi in seguito alla detta comunicazione od all'esibizione della domanda di definizione vistata dall'ufficio finanziario a cui è stata presentata, s estinguono, con la compensazione delle spese relative, « per effetto della iscrizione a ruolo, della liquidazione o del pagamento dei tributi dovuti » (art. 11, comma primo). Il Verda Carlo, lo si è accennato in narrativa, ha invocato l'applicazione dei benefici di cui al citato art. 6, ma l'ufficio del registro ha rigettato la domanda, mancando, a suo parere, « i presupposti richiesti dalla norma »; in questa sede si chiede, dal contribuente e dall'amministrazione, il controllo di legittimità sul provvedimento di rigetto, perché tale è la portata effettiva anche della deduzione del Verda, il quale, pur denunziando, letteralmente, l'« erroneità » del provvedimento stesso, sostanzialmente ne prospetta la non conformità alla legge, quando asume che, contrariamente all'avviso dell'amministrazione, sussisterebbe « il presupposto richiesto dalla legge 19 dicembre 1973 n. 823 ». Si pone, così, la questione preliminare di cui avanti si è fatto cenno. Riguardo all'invocato accertamento della legittimtià del rifiuto

---

2. Escludendo che la giurisdizione delle commissioni esaurisca ogni prospettabile ipotesi di azione giurisdizionale nella materia delle imposte indicate dall'art. 1 del D.P.R. n. 636, il criterio del riparto di attribuzioni viene ad essere così fondato sull'esistenza d'un atto dell'amministrazione o, il che è lo stesso, sull'esistenza d'un atto non emanato in « carenza di potere » (4), con la conseguenza che al giudice speciale sono

---

(4) Al tema dell'atto di imposizione emanato in situazioni di carenza di poteri ha dedicato un cospicuo scritto TREMONTI, *Imposizione realizzata in carenza di presupposto (o su presupposto esente) e disapplicazione da parte del giudice ordinario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, II, 83.

Tremonti ipotizza due schemi normativi: quello della norma organico-legittimante, che conferisce all'amministrazione poteri impositivi, condizionati, quanto alla validità, dall'esistenza del presupposto; quello per cui il presupposto dell'imposta condizionerebbe anche l'esistenza dell'atto impositivo, sicché l'atto emanato in carenza di presupposto implicherebbe non già un'azione di impugnazione dinanzi alle commissioni ma un'azione dichiarativa dinanzi al giudice ordinario, al quale si riechiderebbe la disapplicazone dell'atto.

A gudizio del T. il nostro diritto positivo applicherebbe il secondo schema (contrapponendosi così a quanto da me sostenuto in *Il rimborso*, cit., p. 22). Ora a me sembra che l'ipotesi in cui l'amministrazione sottoponga a tassazione un soggetto che, ad esempio, non ha realizzato redditi (imprenditore che ha chiuso il bilancio d'esercizio in perdita o in pareggio) non differisca, se non quantitativamente, da quella in cui il soggetto che ha realizzato redditi fiscali in misura x, venga sottoposto a tassazione per un imponibile par a $x + n$. Quando invero si sostiene — come T. sostiene — che vi è carenza di potere tutte le volte che previsione astratta e fatto concreto non coesistono,

della pubblica amministrazione ad ammettere il Verda ai benefici di cui all'art. 6 della legge n. 823 del 1973, ritiene la Corte di dover premettere che l'art. 6 citato senza equivoci rivela, nella sua letterale formulazione, che al contribuente è attribuito il diritto, nel concorso, ovviamente, delle condizioni specificamente previste, alla applicazione dei benefici concessi dal legislatore. Recita, infatti, la norma: « Le controversie... in ordine alla applicazione delle imposte... sono definite, su richiesta del contribuente, mediante il pagamento... Le controversie di valutazione... sono definite, su richiesta, del contribuente, con la riduzione... ». Alla facoltà del contribuente di domandare la definizione delle controversie non corrisponde, è evidente, alcun potere discrezionale della Pubblica Amministrazione. Vale la pena di aggiungere che sinanco la misura della riduzione delle imposte o del valore presunto dall'ufficio e cui le imposte, poi, vanno commisurate è rigidamente, tassativamente determinato dal legislatore; l'indulto opera, pertanto, su richiesta del contribuente e ricorrendone i presupposti, per volontà della legge, indipendentemente da qualsiasi patteggiamento fra l'amministrazione ed il contribuente. Ora se è vero che, pur quando sia esclusa ogni discrezionalità della pubblica amministrazione, non è, per ciò solo, dimostrata l'esistenza di diritti subiettivi in capo a privati, in quanto le norme giuridiche che vincolano l'attività amminstrativa ben possono, in astratto, aver natura di mere « norme di azione » e non quella di « norme di relazione », non appare dubbio che la norma in disamina non pone, semplicemente, a carico della pubblica amministrazione « doveri giuridici cui non corrisponde alcun diritto » a favore del contribuente, sibbene determina il

---

attribuite le controversie d'impugnazione, ed a quello ordinario le controversie di accertamento o condannatorie (5).

---

non vi è modo di discriminare tra carenza totale e carenza parziale del fatto concreto. La conseguenza ultima è allora questa: non solo quando manca il presupposto, ma anche quando il presupposto si è avverato in misura inferiore a quella assunta a base dell'atto impositivo, l'atto della Finanza è viziato (parzialmente) per « carenza di potere ». Non si comprende, allora, in quali casi (a parte i vizi formali dell'atto: incompetenza, carenza di motivazione e simili) opererebbe il giudice speciale.

(5) Preliminare al problema, se l'azione di accertamento negativo in materia tributaria sia esperibile dinanzi al giudice speciale, o a quello ordinario, è il problema della stessa configurabilità di tale forma di tutela giurisdizionale. La risposta a tale domanda dipende dal modo di concepire le norme tributarie sostanziali.

Ora, una parte autorevole della dottrina « costitutivistica », ha sostenuto che, dopo l'imposizione, l'unica possibilità d'un processo di mero accertamento è solo quella che, « sebbene piuttosto teorica, è tuttavia innegabile tutte le volte che una controversia sull'esistenza e sul contenuto d'una obbligazione tributaria sorga indipendentemente dalla disputa intorno alla legittimità della sua costituzione: il che può avvenire, per esempio, quando sull'atto d'imposizione, accettato come conforme a legge, s'accenda una controversia d'interpretazione » (Allorio, *Diritto processuale tributario*[5], Torino 1969, p. 333). Allorio nega, peraltro, ogni possibilità di mero accertamento prima dell'imposizione, dato che « prima dell'imposizione non vi (è) alcun rapporto da accertare, ma solo una potestà vincolata d'imposizione, che non può essere oggetto d'accertamento giudiziale » (*op cit.*, p. 593). Ma sembra difficile convenire con tale affermazione, ove si ritenga che già la dichiarazione sia fonte, come mero

sorgere di un diritto soggettivo del privato. I precisi vincoli posti alla pubblica amministrazione non sono infatti in funzione (o per lo meno non lo sono in maniera esclusiva o prevalente) di esigenze amministrative, ma tendono a tutelare (o soprattutto a tutelare) la posizione dei contribuenti. Ciò posto, è sufficiente richiamare quanto si è sopra detto, circa la tutelabilità dei diritti soggettivi perfetti davanti al giudice ordinario, cui spetta, a tal fine, il controllo di conformità alle leggi degli atti della pubblica amministrazione cui si faccia risalire la dedotta violazione appunto di diritti soggettivi. D'altra parte — è opportuno porlo in evidenza — nulla osta a che venga immediatamente compiuto l'invocato sindacato di legittimità del provvedimento in data 9 settembre 1974 dell'ufficio del registro di Como. L'azione giudiziaria data dalla legge 20 marzo 1865 all. *E*, nei noti limiti (v. in particolare l'art. 6 della legge stessa), in materia di imposte indirette è solo in taluni, tassativi casi (come ad es. in materia di I.G.E. art. 52 legge n. 762 del 1940) condizionata alla esistenza di un provvedimento amministrativo definitivo, cioè non suscettibile di riparazione in via gerarchica (cfr. Cass. n. 473 del 1964) e giammai è subordinata, allorché si verta in controversie di puro diritto, al preventivo esperimento dei ricorsi davanti alle commissioni tributarie (a differenza del rimedio che era dato dal terzo comma dell'art. 29 D.L. n. 1639 del 1936). Altra questione, cui appena si accenna, esulando dall'economia della decisione approfondirla e risolverla, è se, ove il contribuente abbia ritenuto di espletare il procedimento giurisdizionale tributario, continuando a coltivare, nel contempo,

---

Sull'argomento di queste annotazioni ha avuto occasione di pronunciarsi la Corte di cassazione, la quale, ancorata la giurisdizione delle commissioni all'impugnativa di un atto, ha escluso la configurabilità di azioni di mero accertamento sia dinanzi al giudice speciale che dinanzi al giudice ordinario (6) « Il ricorso alle commissioni — argomenta la Corte — si presenta come indeclinabile nelle liti tributarie... ed un'azione innanzi all'A.G.O. — sperimentabile davanti al Tribunale, alla Corte d'appello ed alla Cassazione — mal si concilierebbe con il disegno, del decreto n. 636, di un processo unitario che si svolge prima dinanzi alle commisisoni e poi o dinanzi alla Commissione Centrale e alla Cassazione (*ex* art. 111 Cost.) o dinanzi alla Corte d'appello e, di nuovo, alla Cassazione ». Così esprimendosi, la Corte riprende — quasi testualmente — un argomento di Russo: « Il nuovo processo tributario si snoda in modo unitario sia... che prosegua davanti alla Commissione centrale, sia

---

atto, d'un rapporto d'obbligazione (che l'avviso d'accertamento, in seguito, integra o sostituisce). Vero è che potrebbe concepirsi un giudizio di (auto)impugnazione della dichiarazione, avente origine dall'istanza di rimborso (art. 16 D.P.R. n. 636/1972): ma forma ostacolo alla configurazione di tale impugnativa la natura di mero atto della dichiarazione. Ritenendo che alla presentazione della dichiarazione si collega, per effetto di legge, — effetto collegato ad una fattispecie complessa — un'obbligazione liquidata dalla stessa dichiarazione (cfr. Tesauro, *Il rimborso*, cit. ,p. 103 e segg.), nulla s'oppone ad ammettere un'azione di mero accertamento, diretta a far stabilire giudizialmente quali effetti siano sorti, o *non* siano sorti, dalla dichiarazione.

(6) Cass., 5 agosto 1975 n. 577 (ord.), cit.

l'autonoma azione giudiziaria, debba, o possa, sospendersi la decisione sulla seconda, in attesa della definizione del primo. Tutto ciò premesso, va comunque precisato che, ad avviso della Corte, il giudice ordinario, ove riscontri la illegittimità del rifiuto dell'amministrazione d'applicazione dei benefici concessi ai contribuenti con la legge n. 823 del 1973, non può, disapplicato l'atto amministrativo, dichiarare cessata la materia del contendere ed estinto il giudizio, come da qualche parte si ritiene; a ciò osterebbe, infatti, la lettera dell'art. 11 citato, che subordina l'estinzione del giudizio alla iscrizione a ruolo, alla liquidazione ed al pagamento dei tributi dovuti. Viceversa, nella or fatta ipotesi, il giudice ha il potere-dovere di rigettare la pretesa fiscale di cui alla ingiunzione opposta, in dipendenza dell'accertamento della sussistenza dei presupposti per l'applicazione dei benefici di cui all'art. 6 e della conseguente disapplicazione del provvedimento amministrativo di rigetto della domanda di definizione delle controversie.

Il provvedimento in data 9 settembre 1974 dell'ufficio del registro di Como appare, però, perfettamente conforme a legge. Per quanto riguarda le imposte di successione e le relative imposte ipotecarie e catastali, l'ipotesi normativa applicabile è quella del secondo periodo del primo comma dell'art. 6 (mentre, per le imposte di registro ed ipotecarie, per i diritti catastali e relative addizionali, è quella del primo periodo dello stesso primo comma), la quale presuppone la pendenza, alla data dell'8 novembre 1973, di « controversia di valutazione ». Ora si è già visto come nella specie non sussistesse una controversia

---

che prosegua davanti all'autorità giudiziaria ordinaria (Corte d'ppello). Tale essendo il sistema processuale delineato dal legislatore, sembra difficile ammettere che il contribuente possa direttamente e autonomamente adire il giudice ordinario secondo le regole fissate dal codice di procedura civile (Tribunale, Corte d'appello, Corte di cassazione) » (7).

A parte la concordanza su tale argomentazione, vi è, tra la posizione di Russo e quella giurisprudenziale, una differenza di rilievo: la posizione di Russo, infatti, trae forza e fondamento dall'essere un *sistema coerente*, articolato sulla premessa che l'obbligazione tributaria nasce *ex lege* e che gli atti della finanza sono privi di virtù autoritativa, sicché il giudizio dinanzi alle commissioni viene a profilarsi — necessariamente e conseguenzialmente — come giudizio d'accertamento (negativo) di rapporti, la cui instaurazione si collega soltanto temporalmente all'emanazione di atti (8). Data l'omogeneità dei due giudizi (quello esperibile dinanzi al giudice ordinario e quello esperibile dinanzi al giudice speciale), è giocoforza concludere che il giudizio specificamente previsto in una legge speciale escluda quello esperibile secondo le regole ordinarie.

La medesima coerenza non può invece riconoscersi alla posizione giurisprudenziale, la quale invece muove dalla premessa che il giudizio

---

(7) *Il nuovo processo tributario*, cit., p. 182.

(8) *Op. cit., passim*, ma spec. p. 63 e segg. V. pure Capaccioli, *Esclusività e pienezza della competenza delle commissioni tributarie*, in *Impresa, ambiente e pubblica amministrazione*, 1975, I, 117.

di valutazione, in senso proprio, fra fisco e contribuenti, relativamente ai beni caduti nella successione di Verda Augusto; varrà anche ricordare che l'ufficio del registro aveva recepito, per fatti concludenti, l'istanza 7 novembre 1968 con cui i contribuenti avevano chiesto che il valore dei beni della successione venisse determinato assumendo a base la stima dell'Ufficio tecnico erariale, come « rettificata » per il cespite riportato in catasto al mappale 809, e tal valore riducendo, poi, del 25 %, abbuono usualmente accordato « in sede di concordato », tant'è che aveva liquidato le imposte appunto sul valore globale dell'asse risultante dalla stima « rettificata » dell'ufficio tecnico, ulteriormente ridotto del 25 % (v. i documenti n. 6, 7, 12 dell'amministrazione). Ed esattamente soggiunge nelle sue difese l'amministrazione stessa che, disponendo il terzo periodo del primo comma citato che « in nessun caso l'imposta può essere ridotta a cifra inferiore a quella corrispondente ai valori dichiarati o risultanti da pronuncia non più impugnabile dal contribuente » e dovendosi interpretare tale norma, in armonia con la sua *ratio*, nel senso di escludere dall'ambito di applicazione dell'art. 6 tutti quei crediti di imposta divenuti definitivi nel loro ammontare, in quanto corrispondenti a valori definitivamente accertati, anche per altra via l'istanza in data 22 marzo 1974 del Verda Carlo non poteva essere accolta. Di vero, come si è anche or ora ricordato, i valori assunti dall'ufficio del registro a base della liquidazione corrispondevano a quelli che i contribuenti, nella istanza del 7 novembre 1968, avevano indicato e che erano determinati, previa concessione « della riduzione di rito del 25 % accordata

---

dinanzi alle commissioni è di tipo impugnatorio. Tale premessa implica a mio avviso, e ad avviso di parte della dottrina (9), che la giurisdizione delle commissioni (pur articolandosi in certe sue fasi dinanzi al giudice ordinario), ha un oggetto diverso dall'azione esperibile dinanzi al giudice ordinario, sicché la giurisdizione speciale può coesistere — senza incompatibilità di sorta — con la esperibilità di azioni non impugnatorie dinanzi al giudice ordinario, secondo i principii comuni (Legge 20 marzo 1865, all. *E*, artt. 2 e 6; cod. civ., art. 2907; cod. proc. civ., art. 1).

Impostata e risolta la questione in siffatto modo, s'intende agevolmente come nessun valore possa riconoscersi all'argomento che si è riferito. Quale che sia la struttura del giudizio speciale, abbia o meno esso svolgimento dinanzi al giudice ordinario, tutto ciò è ininfluente al fine di stabilire se sussista un'autonoma azione dinanzi al giudice ordinario. I due ordini di difese giurisdizionali, concernendo sfere diverse di controversie, possono sempre coesistere, quale che sia la rispettiva articolazione (10). Non si può, insomma, trarre argomento dalla struttura

---

(9) V. *supra*, nota 1.

(10) La tesi sviluppata nel testo non ignora che il principio generale che regola i rapporti tra più giurisdizioni è quello della separazione: principio che risale a Stein, *Verwaltungslehre. Die Vollziehende Gewalt*, 1869, vol. II, p. 391, e che è ripreso da tutti i nostri trattatisti di giustizia amministrativa: da Romano, *Le giurisdizioni amministrative speciali*, in *Trattato Orlando*, vol. III, p. 595 a Cammeo, *Commentario delle leggi di giustizia amministrativa*, Milano s.d., p. 350. Accogliere tale principio, peraltro, non significa separare le materie — e quindi riconoscerle attribuite in via esclusiva a ciascuna giurisdizione — ma separare i singoli rimedi, prospettabili nell'ambito di ciascuna materia.

per usi e consuetudine in sede di concordato»; diversamente opinando, del resto, sarebbero divenuti definitivi, in mancanza di tempestiva impugnativa in sede di giurisdizione speciale tributaria, i (maggiori) valori risultanti dall'avviso di accertamento notificato il 22 ottobre 1968 (v. documento n. 2 dell'amministrazione). Resta peraltro impregiudicata l'indagine, in sede di controllo sulla legittimità dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, volta ad accertare se, come il Verda Carlo assume, la liquidazione delle imposte sia stata compiuta «al di fuori dei valori concordati, che tenevano conto della rettifica relativa al mappale 809», ma siffatta indagine si è di già compiuta, sia pure ad altri fini, accertandosi, sulla base dei documenti versati in causa, che l'ufficio del registro ebbe a liquidare le imposte tenendo conto del valore globale dell'asse ereditario risultante dalla stima «rettificata» dell'ufficio tecnico erariale, valore che ulteriormente ridusse del 25 %: il che vale a disattendere, sotto uno dei profili prospettati il primo dei motivi dedotti a sostegno del gravame.

Il Verda Carlo — il quale, pur richiamando in questa sede tutte le conclusioni, di merito ed istruttorie, assunte in prime cure, in realtà ha riproposto con l'atto d'appello esclusivamente tre questioni attinenti alla legittimità dell'atto d'imposizione tributaria — deduce infatti, in primo luogo, che l'errore in cui era incorso l'ufficio tecnico erariale, nella valutazione dell'immobile riportato in catasto al mappale 809, sarebbe stato «rettificato tardivamente e senza che venissero eliminati totalmente i vizi dell'atto derivantine». Si de-

---

interna del processo speciale per determinarne il campo di applicazione e per determinare, di riflesso, il campo di applicazione (anzi, secondo la tesi sostenuta *ex adverso*, di non applicazione) della giurisdizione ordinaria in materia tributaria.

3. Il senso specifico dell'argomentazione per la quale l'azione diretta ed autonoma dinanzi al giudice ordinario non sopravvive alla riforma può esser reso — non meno efficacemente — nel modo seguente: *a*) prima della riforma, erano previsti un'azione dinanzi al giudice speciale e quindi, autonomamente, o subordinatamente, l'azione dinanzi al giudice ordinario; *b*) con la riforma, tale sistema è stato mutato nel senso che l'azione dinanzi al giudice ordinario non è un'azione successiva ed autonoma rispetto a quella speciale, ma una fase d'impugnazione dell'unitario processo tributario; *d*) di conseguenza, ed in conclusione, l'azione autonoma dinanzi al giudice ordinario deve considerarsi ora soppressa ed assorbita dall'impugnativa che è data dinanzi alla Corte d'appello (*ex* art. 40 D.P.R. n. 636) e alla Corte di cassazione (*ex* art. 360 cod. proc. civ. avverso le sentenze della Corte d'appello, ed *ex* art. 111 Cost. avverso le decisioni della commissione centrale) (11).

È evidente come un simile ragionamento abbia come presupposto una ricostruzione del vecchio sistema che, pacifica in giurisprudenza,

---

(11) L'argomentazione riferita nel testo è rintracciabile nell'ord. del Tribunale di Genova, 5 aprile 1974, cit., ove, però, non sembra espressa in modo sufficientemente perspicuo.

sume, dal complesso delle difese svolte, che, con tale censura, l'appellante sostiene, per un verso, che le imposte sarebbero state calcolate senza tener conto della « rettifica » dell'ufficio tecnico erariale e, per l'altro, che gli interessi moratori sarebbero stati calcolati sull'importo delle imposte liquidate prima che intervenisse la nota « rettifica ». Sotto il primo profilo, la doglianza è infondata, come si è visto, ma lo è altresì sotto l'altro, posto che dai citati documenti 6, 7, 12, e segnatamente dall'ultimo, che è il prospetto analitico di liquidazione delle imposte complementari, emerge che gli interessi moratori vennero calcolati sull'importo delle imposte complementari liquidate sui valori risultanti dalla stima « rettificata » dell'ufficio tecnico erariale, ridotti del 25 %. Sostiene, ancora, il Verda Carlo che doveva essere accantonata l'imposta di successione attribuita al valore dell'usufrutto e che non sarebbero dovuti gli interessi moratori. « L'accantonamento, sul campione tasse in sospeso, dell'imposta di successione attribuita al valore dell'usufrutto » risulta, però, dai menzionati documenti e nel documento n. 6 si precisa, anzi, che vennero detratte L. 43.180 corrispondenti agli interessi di mora inizialmente conteggiati sull'importo dell'imposta accantonata. Quanto agli interessi moratori — dall'ufficio richiesti, come si è spiegato in narrativa, sull'intero importo delle imposte complementari, vale a dire sulla differenza fra l'importo delle imposte (globale, di successione e trascrizione) definitivamente liquidato e quello versato dai contribuenti dopo la liquidazione delle imposte principali — il Verda Carlo sostiene di non doverli se non dalla data della liquidazione dei tributi

---

era però tutt'altro che pacifica in dottrina, sicché essa sta o cade a seconda che si accolga o meno quella costruzione.

Ma pur prescindendo da ciò, e muovendo dal disegno giurisprudenziale del vecchio sistema, sta di fatto che la partecipazione del giudice ordinario al processo tributario è prevista e concepita dal decreto n. 636 come partecipazione d'un giudice ordinario ad un processo speciale (12). Non può dunque postularsi un rapporto di contraddizione o incompatibilità, e quindi di abrogazione implicita, tra l'autonoma azione dinanzi al giudice ordinario prevista prima della riforma e l'impugnativa prevista nel nuovo assetto.

4. Per quanto specificamente concerne le imposte indirette, va ricordato che, prima della riforma attuata dal R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639 (art. 28 e segg.), per le questioni di stima era previsto una sorta

---

(12) Cfr. Tesauro. *Sui rimedi giurisdizionali contro l'iscrizione a ruolo di somme non dovute*, cit., p. 303; Tremonti, *Imposizione realizzata in carenza di presupposto (o su presupposto esente) e disapplicazione del giudice ordinario*, cit., p. 86, nota 8.

Ciò comporta un rovesciamento della prospettiva disegnata dal Russo, *Il nuovo processo tributario*, cit., p. 76 e segg., che dalla partecipazione del giudice ordinario ad un processo speciale trae la conclusione che la costruzione teorica del processo tributario debba modellarsi sui poteri conferiti al giudice ordinario dalla legge 20 marzo 1865, all. *E*, mentre, a noi sembra, il giudice ordinario, partecipando quale giudice di gravame ad un processo che inizia dinanzi ad un giudice speciale, assume le funzioni di quest'ultimo, anche in deroga alle norme della legge 20 marzo 1865.

complementari, in quanto i contribuenti non avrebbero colpa alcuna relativamente alla mancanza od insufficienza degli elementi necessari per la « liquidazione certa » dei tributi, nessun prospetto di liquidazione era stato loro inviato dall'ufficio e venne addirittura effettuato spontaneamente, per evitare la *mora debendi*, il pagamento della somma di L. 16.775.200, cifra che, « integrata con quella di L. 1.037.000 » in precedenza versata, « rappresentava il totale di quanto dovuto al Fisco ». Ma la tesi non può essere condivisa, per le esatte considerazioni al riguardo svolte dal Tribunale. Questo ha rammentato che l'art. 51 de lR.D. 3 0dicembre 1923 n. 3270 prescrive la presentazione della denunzia di successione, la quale deve contenere « una particolareggiata notizia degli immobili e degli altri beni caduti nella successione, con dichiarazione del valore e con le indicazioni sufficienti per far conoscere la natura, la situazione e l'importanza dei vari beni ». Le imposte di successione sono infatti commisurate « sul valore venale in comune commercio al giorno del trasferimento » (art. 15 R.D.L. n. 1639 del 1936) dei beni ed il valore dichiarato — cui viene commisurata l'imposta, da pagarsi entro i due mesi successivi alla scadenza dei termini prescritti per la presentazione della denunzia (art. 64 R.D. n. 3270 del 1923; art. 17 R.D.L. n. 1639 del 1936) — è soggetto « a revisione da parte dell'ufficio per indagarne la congruità e determinarne così il valore venale ai fini della tassazione » (art. 20 R.D.L. n. 1639 del 1936). Se la liquidazione dell'imposta non poté essere commisurata al valore venale, « per mancanza o insufficienza degli elementi occorrenti » (art. 5 R.D n. 3270

---

di arbitrato obbligatorio (art. 36 e segg. del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269; artt. 34 e segg. del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, concernenti rispettivamente l'imposta di registro e sulle successioni). Il giudizio peritale di stima, originariamente inoppugnabile, poteva essere oggetto di gravame (limitato) per assenza o insufficienza di calcolo: tale forma di impugnativa, introdotta per la prima volta dal t.u. sulle imposte di registro del 1897 per soli motivi di assenza o insufficienza di calcolo, divenne poi possibile anche per grave ed evidente errore di apprezzamento (13) con il D.L. 21 aprile 1918. Si giunge così, attraverso i decreti 30 dicembre 1923, n. 2369 e 2370, all'art. 29 della legge di riforma del 1936 che, devoluta la stima alle commissioni, conservava l'impugnativa dinanzi al giudice ordinario dei giudizi estimativi delle commissioni, per gli stessi motivi per i quali, in precedenza, era ammessa nei confronti dei giudizi peritali (14).

Il regime del contenzioso relativo alle controversie concernenti la applicazione della legge era caratterizzato, prima del 1936, da un ricorso gerarchico, che non costituiva presupposto necessario per l'esperimento dell'azione giudiziaria, se non al limitato effetto della possibilità di ottenere la condanna dell'amministrazione al rimborso delle spese

---

(13) Sul significato di tali espressioni, si veda la penetrante analisi di Batistoni Ferrara, *La determinazione dela base imponibile nelle imposte indirette*, Napoli 1964, p. 171 e segg.

(14) Per una sintetica ricostruzione della vicenda storico-legislativa v. A. D. Giannini, *Rimedi amministrativi e giurisdizionali in materia di imposte indirette sugli affari in Italia*, in *Archivio fin.*, 1950, 128.

del 1923), l'amministrazione riscuote il dovuto complemento d'imposta, cioè riscuote (oltre all'imposta a suo tempo pagata in base al valore dichiarato, rivelatosi incongruo, imposta che diviene «principale») la differenza d'importo della stessa, in base al valore venale successivamente accertato, differenza definita «imposta complementare» (art. 5 R.D. n. 3270 del 1923); in taluni casi è pure prevista l'applicazione di una sopratassa (artt. 43 e 72 R.D. n. 3270 del 1923). Per la legge 26 gennaio 1961 n. 269, sulle somme dovute all'erario per tasse ed imposte sugli affari si applicano gli interessi moratori dal giorno in cui il tributo è divenuto esigibile (art. 2); in caso di omissione di formalità o di omessa autotassazione o di insufficiente o mancata denunzia, gli interessi si computano dal giorno in cui la tassa o l'imposta sarebbe stata dovuta se la formalità fosse stata eseguita o la tassazione effettuata o la denunzia presentata «in forma completa e fedele» (art. 3). Ha chiarito l'articolo unico della legge di interpretazione autentica 28 marzo 1962 n. 147: «Gli interessi moratori, previsti dalla legge 26 gennaio 1961 n. 29, dovuti sulle somme da corrispondersi all'erario per i tributi indiretti sugli affari di natura complementare, che non poterono essere liquidati integralmente al momento della liquidazione principale per mancanza od insufficienza degli elementi occorrenti alla liquidazione, decorrono dallo stesso giorno in cui, per essere sorto il rapporto tributario, è dovuto il tributo principale. Se la mancanza o l'insufficienza degli elementi occorrenti alla liquidazione del tributo complementare non è dipeso da fatto imputabile al contribuente, gli interessi decorrono

---

di giudizio. Devolute alle commissioni anche le controversie relative all'applicazione della legge, si ritenne il giudizio delle commissioni non preliminare rispetto all'azione giudiziaria facendo leva, soprattutto, sull'art. 29 della legge del 1936, nella parte in cui faceva salva l'azione all'autorità giudiziaria «nei modi e termini stabiliti dalle leggi vigenti». E poiché queste, si osservò, «non vincolavano l'azione giudiziaria al previo esperimento del ricorso gerarchico, se ne deve dedurre che la nuova legge non ha voluto derogare a questo criterio» (15).

Si rinvenne così, nell'art. 29, una espressa deroga al principio secondo il quale, quando esiste un ordine giurisdizionale speciale, non è dato parallelamente di adire il giudice ordinario.

Nell'affermare la concorrenza delle due giurisdizioni, la sentenza annotata riprende dunque l'opinione che si era consolidata sotto il vigore della legge del 1936; ma tale opinione, come si è visto, si fondava non già sulle norme o sui principii generali ma su di una regola espressamente sancita. Venuta meno questa regola, a seguito dell'espressa abrogazione del citato art. 29, non sembra più possibile ritenere la concorrenza delle giurisdizioni, ma riprende vigore il canone generale secondo cui quando un'azione è affidata ad un giudice speciale, è con ciò stesso derogato il principio della pienezza di giurisdizione del giudice ordinario.

---

(15) Giannini, *op. ult. cit.*, 130. Analogamente Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 316.

dal giorno in cui ne è avvenuta la liquidazione ». Tutto ciò rammentato, la sentenza impugnata ha giustamente rilevato che, avendo il legislatore posto a carico del contribuente anche l'obbligo di menzionare il valore in comune commercio dei beni, ove il contribuente medesimo abbia dichiarato un valore inferiore dovrà necessariamente ravvisarsi, nella denunzia, l'insufficienza degli elementi occorrenti per la liquidazione del tributo, che costituisce il presupposto della imposizione complementare. Ed ha aggiunto, correttamente, che, se già nella legge n. 29 del 1961 è prevista l'ipotesi della inadeguatezza della dichiarazione di valore contenuta nella denunzia, ad essa ricollegandosi la conseguenza della decorrenza degli interessi sul complemento d'imposta dalla data di esigibilità del tributo principale, ancora più nettamente nella legge di interpretazione autentica n. 147 del 1962 è stata fissata la regola (con l'eccezione precisata) della decorrenza degli interessi moratori sul tributo complementare dalla data in cui sorse il debito d'imposta principale, concludendo che, nel caso di insufficiente dichiarazione di valore nella denunzia di successione, gli interessi sul complemento d'imposta decorrono dalla data di insorgenza del debito tributario principale (a meno che non ricorra la nota eccezione). Ciò posto, ha considerato che non può invocarsi, per escludere l'imputabilità di una dichiarazione di minor valore, « una supposta imprescindibile soggettività delle valutazioni », intanto perché la non imputabilità è prevista dal legislatore come mera eccezione al contrario principio generale, inoltre perché la valutazione è ancorata, nel sistema legislativo, a criteri determinati ed a parametri obiet-

---

Se tutto ciò è esatto, ne viene che le azioni esperibili dinanzi al giudice speciale, non sono esperibili dinanzi a quello ordinario: e poiché la legge processuale tributaria affida al giudice speciale la cognizione delle azioni di impugnazione degli atti amministrativi tributari, contro tali atti non è dato di agire, in via concorrente od alternativa, dinanzi al giudice ordinario.

D'altro canto le azioni — come l'azione di mero accertamento e quella condannatoria — che esulano dalla giurisdizione speciale, ben lungi dal doversi ritenere escluse dalla cognizione del giudice ordinario, sono invece a questo proponibili secondo le regole generali, poiché tali regole, se sono derogate dall'esistenza d'un giudice speciale per le azioni costitutive, non sono per nulla derogate quanto alle azioni dichiarative e condannatorie.

Entro questi limiti, dunque, giurisdizione ordinaria e giurisdizione speciale sono, quanto alla materia tributaria, concorrenti; considerando le singole azioni, ogni giurisdizione è, invece, esclusiva.

5. Fissato il principio, secondo il quale tutte le volte che la controversia abbia per oggetto un atto dell'amministrazione finanziaria, la giurisdizione è del giudice speciale, va rilevato che l'art. 16, menzionando gli atti impugnabili dinanzi alle commissioni, non adopera una formula generale, ma indica alcuni soltanto tra i tipi di atti che l'amministrazione finanziaria può emettere.

tivi (art. 20 R.D..L. n. 1639 del 1936), l'obbligo di dichiarazione del valore «venale» è chiaramente imposto e l'ordinamento giuridico appresta appositi rimedi per dirimere le controversie in materia; ed ha rilevato, il che pure non può non condividersi, che, nel caso concreto, «le dimensioni del divario» fra il valore dichiarato (11.900.000) e quello accertato con la adesione dei contribuenti (76.650.000) «sono tali da escludere in radice ogni possibilità di giustificazione del minor valore dichiarato», a parte che i contribuenti nemmeno avevano addotto, come avrebbero dovuto, la sussistenza di uno specifico fatto a loro non imputabile. Nessuna delle argomentazioni addotte dall'appellante vale pertanto ad esonerare dal pagamento degli interessi moratori, sui tributi complementari, con decorrenza dalla data in cui erano esigibili i tributi principali.

Dalle sin qui svolte considerazioni scaturisce d'altronde la implicita dimostrazione della irrilevanza dei mezzi istruttori per la cui ammissione il Verda Carlo ancora insiste.

Non possono essere prese in considerazione, perché dedotte solo con la memoria di replica di cui all'art. 190 c.p.c., mentre, come è risaputo, l'ambito del riesame della controversia devoluto al giudice d'appello è delimitato, invalicabilmente, dai motivi esposti nell'atto di proposizione del gravame (arg. *ex* art. 342 c.p.c.), le doglianze con cui si riproducono gli assunti secondo cui i diritti catastali, richiesti con l'ingiunzione opposta, sarebbero stati anteriormente pagati e sarebbe stata illegittimamente richiesto il pagamento, sempre

---

Ne deriva il problema, se gli atti non menzionati siano ugualmente impugnabili dinanzi alle commissioni.

Si può in proposito osservare che le norme di una legge speciale — quale indubbiamente è la legge processuale tributaria, rispetto ad altre leggi processuali — non sembrano insuscettibili di interpretazione analogica, se l'analogia opera all'interno del sistema speciale tracciato dalla legge. Non neghiamo che il sistema, preso nel suo insieme, e messo a confronto con il sistema generale sulla tutela dei rapporti cittadini-pubblica amministrazione, si profili come un sistema speciale. insuscettibile d'estensione analogica o anche soltanto estensiva (16), sicché in via di interpretazione analogica o estensiva non pare consentito ammettere, accanto ai giudizi di tipo impugnatorio per i quali il sistema è stato istituito, giudizi di tipo condannatorio o dichiarativo.

Sembra invece possibile estendere analogicamente il sistema a ipotesi di giudizi d'impugnazione non esplicitamente previsti: ossia ai giudizi d'impugnazione di atti non menzionati nell'art. 16.

Tale norma prevede l'impugnazione dell'avviso di accertamento, del

---

(16) Cfr. Cass., 10 febbraio 1975 n. 511, in *Giur. it.*, 1975, I, 1, col. 1818, ove si afferma che «le disposizioni di cui all'art. 22 del R.D. 7 agosto 1936, n. 1639, che attribuivano alle speciali commissioni tributarie la risoluzione delle controversie tra l'amministrazione finanziaria ed i contribuenti... debbono essere interpretate restrittivamente, in quanto comportanti una limitazione e restrizione della normale competenza giurisdizionale spettante al giudice ordinario in materia di diritti soggettivi».

con l'ingiunzione opposta, dell'imposta di trascrizione relativa all'usufrutto, imposta da iscriversi, invece, al « campione tasse in sospeso », assunti dal Tribunale disattesi, rispettivamente, sulla base dell'accertamento di fatto (doc. 11 e 12 dell'amministrazione) che i diritti catastali non erano stati percepiti in sede di tassazione dei tributi principali e della considerazione guridica che, a norma dell'art. 7, comma 5, della legge n. 840 del 1943, per la trascrizione dei trasferimenti della nuda proprietà per successione di imposta relativa è dovuta sul valore della piena proprietà e va liquidata e riscossa nel momento del pagamento dell'imposta di successione.

La sentenza del Tribunale va, dunque, integralmente confermata. *Omissis.*

---

l'ingiunzione, del ruolo, degli atti che irrogano sanzioni e del rifiuto, espresso o tacito, di rimborso.

In via di estensione analogica, dovrebbero potersi impugnare dinanzi alle commissioni anche atti, diversi da quelli ora indicati, ed emessi dall'amministrazione finanziaria nell'esercizio della potestà di gestione dei tributi menzionati nell'art. 1 del decreto di revisione del contenzioso tributario.

Si pensi, innanzitutto, all'avviso di liquidazione previsto per le imposte indirette (17). Nell'ambito delle imposte dirette, si pensi al provvedimento con cui l'ufficio dispone che il contribuente non possa modificare i criteri di valutazione o di impostazione contabile (art. 75 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (18). Altre ipotesi sono costituite dal concordato e dai provvedimenti di diniego di esenzioni.

Francesco Tesauro
Incaricato di Diritto Tributario

---

(17) È probabilmente da rivedere, quindi, l'ordine di idee da me espresso in tema di avviso di liquidazione nel citato volume *Il rimborso dell'imposta*, p. 202.

(18) Appare diversamente orientata, quanto all'impugnabilità dell'atto *ex* art. 75 D.P.R. n. 597, Comm. trib. di primo grado di Milano, 20 febbraio 1976, in *Boll. trib.*, 1976, I.

MASSIMARIO

I. - DIRITTO FINANZIARIO GENERALE E COSTITUZIONE

144. - Dichiarazione dei redditi - Imposta complementare progressiva sul reddito complessivo - Dichiarazione dei soggetti passivi - Redditi altrui - D.P.R. 29 gennaio 1958 n. 645, art. 131 e 139 - Redditi della moglie - Obbligo di dichiarazione da parte del marito - Cumulabilità dei redditi - Questione di legittimità costituzionale degli artt. 131 e 139, in riferimento agli artt. 3, 29, 31 e 52 Cost. - Non manifesta infondatezza.

Non è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 131 e 139 del D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 (T.U. delle leggi sulle imposte dirette), in riferimento agli artt. 3, 29, 31 e 53 della Costituzione.

Comm. trib. 1° *grado Milano,* 17 *marzo* 1975 - Leg. e giur. trib., 1975, 679.

145. - Dichiarazione dei redditi - Imposta complementare progressiva sul reddito complessivo - Dichiarazione dei soggetti passivi - Redditi altrui - D.P.R. 29 gennaio 1958 n. 645, artt. 130 e 131 - Redditi della moglie - Obbligo di dichiarazione da parte del marito - Cumulabilità dei redditi - Questione di legittimità costituzionale dell'art. 131, in riferimento agli artt. 3, 25, 24, 27, 29, 31 e 53 Cost. - Non manifesta infondatezza.

Non è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 131, D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 (T.U. delle leggi sulle imposte dirette), in riferimento agli artt. 3, 29, 31 e 53 della Costituzione.

Comm. Trib. 1° *grado Milano,* 7 *aprile* 1975 - Leg. e giur. trib., 1975, 679.

146. - Imposte e tasse in genere - Accordi tra i rappresentanti di una categoria di contribuenti e gli uffici finanziari - Valore giuridico di tali accordi - Contrasto tra l'avviso di accertamento e gli accordi di categoria - Conseguenze.

Gli accordi intervenuti tra i rappresentanti delle varie categorie di contribuenti e gli uffici finanziari hanno valore soltanto orientativo e possono servire di guida agli uffici stessi nel procedere agli accertamenti o come base per eventuali bonarie definizioni o concordati, ma non limitano né vincolo il libero giudizio da emettersi nei singoli casi; non può, pertanto, ritenersi illegittimo un accertamento solo perché in contrasto con l'accordo di categoria, ma occorre accertare se, nel caso concreto, esistesse o meno un reddito in contrasto con le risultanze di detto accordo.

Comm. trib. centr., Sez. VIII, 22 *gennaio* 1975, *n.* 1788 - Giur. it., 1976, III, 2, 5.

147. - Commissioni tributarie - Ricorso del contribuente - Trasmissione dell'ufficio alle commissioni - Illegittimità del vigente art. 92 R.D. 11 luglio 1907 n. 560 per violazione artt. 3, 23 e 53 Cost. - Manifesta infondatezza con deferimento della questione alla Corte costituzionale.

Non è manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale dell'art. 92 R.D. 11 luglio 1907, n. 560 — da considerarsi sempre vigente

pure dopo l'entrata in vigore del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, sul nuovo contenzioso tributario — perché, pur riconoscendosi che il termine in esso previsto è di carattere ordinario e non perentorio, lascia all'iniziativa dell'Ufficio lo svolgimento del giudizio promosso dal contribuente, così determinando una disparità di trattamento fra contribuenti per le diverse preclusioni (tra cui quello di chiedere la fissazione dell'udienza *ex* art. 33 R.D. 8 luglio 1937 n. 1516) e conseguenze dannose che un contribuente può subire rispetto ad un altro a seconda dell'invio tempestivo o tardivo del ricorso alle commissioni; ciò in violazione degli artt. 3, 23 e 53 della Costituzione.

Comm. trib. 2° *grado Miliano*, 15 *gennaio* 1975 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976, 61.

148. - Agevolazioni - Industrializzazione Mezzogiorno - Trasformazione di attività di stabilimento preesistente acquistato in efficienza per l'esercizio dell'attività originaria - Benefici *ex* art. 106, comma 2, T.U. 30 giugno 1967 n. 1523 - Non competono.

In tema di riattivazione e trasformazione di stabilimenti industriali preesistenti, di cui all'art. 106 del .U. 30 giugno 1967, n. 1523, sull'industrializzazione del Mezzogiorno (già artt. 3, c. 2, D.L.C.P.S. 15 dicembre 1947, n. 1598, e 29 legge 1957, n. 634), le agevolazioni fiscali tornano applicabili nel caso in cui ai detti stabilimenti venga impressa una destinazione industriale che prima non avevano. Pertanto, non competono quando ad uno stabilimento industriale — acquisto in sede fallimentare e, ancorché, momentaneamente inattivo per effetto del fallimento, idoneo a consentire lo svolgimento di un'attività produttiva secondo l'apprezzamento del giudice delegato — l'acquirente ne trasformi la destinazione con l'esercizio di un'attività diversa da quella originaria.

Cass., Sez. I, 13 *dicembre* 1975, *n.* 4098 - *Imp. dir. erar. e IVA*, 1976, 1.

149. - Agevolazioni - Zone terremotate del Belice - Esenzione dai tributi erariali *ex* art. 26 legge 5 febbraio 1970 n. 21 - Riguarda non solo le imposte dirette ma anche le indirette.

La esenzione dai «tributi erariali» — prevista dall'art. 26 della legge 5 febbraio 1970, n. 21, per le zone terremotate del Belice e prorogata fino al 31 dicembre 1973 dall'art. 10 del D.L. 12 febbraio 1973, n. 8 — riguarda non solo tutte le imposte dirette, ma anche tutte le imposte indirette (nella specie, imposta di fabbricazione).

Cass., Sez. I, 9 *febbraio* 1976, *n.* 422 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976, 42.

II. - DIRITTO FISCALE EUROPEO

150. - Principio della parità tributaria tra prodotti importati e similari prodotti nazionali *ex* art. 111 accordo GATT - Va inteso con riferimento al carico tributario complessivo incidente sul singolo prodotto - Recezione di tale principio con la clausola di riserva limitativa - Nozione di tale clausola - Diverso regime tributario dei medicinali importati rispetto a quelli prodotti in Italia - Si basa sugli artt. 10 D.L. n. 348 del 1944 e 11 legge n. 1 del 1949 - Anteriorità temporale di tali norme rispetto alla data di adesione dell'Italia all'accordo GATT - Conseguente legittimità del diverso trattamento tributario dei medicinali importati e di

quelli nazionali - Inclusione dell'I.G.E. all'importazione e dell'imposta di conguaglio nel calcolo ai fini del raffronto tra carico tributario sui prodotti importati e carico tributario sui prodotti nazionali - Prospettazione in Cassazione di nuova impostazione della vertenza - Inammissibilità.

L'art. 111 della parte seconda dell'Accordo generale GATT, concluso a Ginevra il 30 ottobre 1947, in forza del quale gli Stati aderenti sono tenuti ad applicare ai prodotti importati un trattamento tributario eguale a quello previsto per i similari prodotti nazionali (avuto riguardo, a tal fine, non già al singolo atto impositivo, considerato a sé stante, che possa colpire il prodotto nazionale o quello importato in occasione di un determinato atto economico, bensì al carico tributario complessivo che va ad incidere, rispettivamente, sul prodoto importato e su quello nazionale, senza tener conto del regime tributario al quale sono sottoposti i prodotti importati nei rispettivi paesi di produzione, né dei tributi che si riscuotono per il fatto o all'atto dell'importazione, salvo che un'imposta all'importazione corrisponda a quella che colpisca lo stesso prodotto all'interno, come l'I.G.E. all'importazione *ex* art. 17 legge 19 giugno 1940, n. 762, che, pertanto, ai fini del carico tributario complessivo, va considerata come vera e propria imposta interna), è stato recepito nell'ordinamento giuridico italiano, a mezzo delle leggi di esecuzione 5 aprile 1950, n. 295, e 7 novembre 1957, n. 1307, con la clausola di riserva limitativa, che ne comporta la operatività in Italia a condizione che la detta regola di parità tributaria non sia incompatibile con la legislazione nazionale vigente alla data del 10 ottobre 1949.

Ne deriva che, poiché la discriminazione tra prodotti medicinali importati, per i quali è prevista l'applicazione dell'aliquota condensata di I.G.E. al 10 %, e medicinali prodotti in Italia, per i quali è stabilita l'aliquota condensata di I.G.E. al 6 % all'atto di vendita compiuta dal fabbricante o produttore, trova la propria fonte normativa primaria, non già nei DD.MM. 9 febbraio 1949, 17 dicembre 1949 e successivi, con i quali sono state stabilite le aliquote d'imposta concretamente applicabili per i medicinali importati e per quelli nazionali, bensì nell'art. 10 del D.L. 19 ottobre 1944, n. 348, e nell'art. 11 della legge 7 gennaio 1949, n. 1, con cui è stata prevista, in via generale e come contenuto del sistema di imposizione, la discriminazione delle aliquote I.G.E. per i prodotti importati rispetto a quelli nazionali ed è stata autorizzata l'emanazione dei succitati DD.MM. che, pertanto, costituiscono solamente atti amministrativi di normazione secondaria, è da ritenere che legittimamente (cioè per effetto della surricordata clausola di riserva limitativa) tale disparità di trattamento fiscale dei prodotti importati rispetto a quelli nazionali sia stata mantenuta in Italia anche oltre la data del 10 ottobre 1949 ed oltre la data del 31 dicembre 1949, giorno di scadenza di validità del D.M. 9 febbraio 1949, considerato che l'anteriorità temporale delle norme introduttive in Italia dell'anzidetto regime tributario discriminatorio rispetto alla data di adesione dell'Italia all'Accordo GATT, attuato con il protocollo di Annecy del 10 ottobre 1949, rendeva incompatibile la regola della parità tributaria di cui si è parlato, con la legislazione nazionale alla citata data del 10 ottobre 1949.

Per stabilire il raffronto tra il carico tributario complessivo incidente sui prodotti importati e quello gravante sui prodotti nazionali, si deve tener conto dell'I.G.E. all'importazione *ex* art. 17 legge 19 giugno 1940, n. 762, e dell'imposta di conguaglio *ex* legge 31 luglio 1954, n. 570, attesa la loro finalità perequativa del trattamento tributario dei prodotti importati rispetto a quelli nazionali.

Non è ammesso alle parti contendenti di prospettare in Cassazione una nuova impostazione della vertenza (con cui, nella specie, si delinea un collegamento tra la clausola della nazione più favorita prevista dall'accordo GATT e la clausola dell'art. 7 del Trattato commerciale italo-elvetico concernente il trattamento dei prodotti medicinali importati), ove essa comporti un totale cambiamento dei profili giuridici di essa e nuovi accertamenti di fatto.

Cass., Sez. Un., 20 *ottobre* 1975, *n.* 3404 - Riv. leg. fisc., 1976, 580.

151. - Comunità europee - C.E.E. - Questioni pregiudiziali - Tariffa doganale comune - Interpretazione - Fattispecie.

In mancanza di disposizioni comunitarie, le note esplicative ed i pareri sulla classificazione contemplati dalla convenzione sulla nomenclatura per la classificazione delle merci nelle tariffe doganali hanno il valore di mezzo idoneo per l'interpretazione delle voci della tariffa doganale comune.

La nozione di «automotrici», di cui alla voce 86.04 della tariffa doganale comune, dev'essere interpretata in modo da comprendere i veicoli autopropulsi, destinati alla manutenzione delle strade ferrate, provvisti di uno o più motori che consentano il loro spostamento rapido ed interamente autonomo sulla rete cui sono adibiti.

Corte Giust. C.E.E., 23 *ottobre* 1975, *n.* 35/75 - Foro it., 1976, IV, 18.

152. - Comunità europee - C.E.E. - Questioni pregiudiziali - Tariffa doganale comune - Classificazione della Commissione - Legittimità - Interpretazione - Fattispecie.

Il regolamento 2 luglio 1974, n. 1709 C.E.E. della Commissione relativo alla classificazione delle merci nella sottovoce 20.06-B-1 della tariffa doganale comune, è valido.

In forza dello stesso regolamento, le ciliege presentate in un miscuglio di acqua e di alcool etilico vanno classificate nella sottovoce 20.06-B-1 della tariffa doganale comune.

Corte Giust. C.E.E. 11 *novembre* 1975, *n.* 37/75 - Foro it., 1976, IV, 50.

153. - Comunità europee - C.E.E. - Questioni pregiudiziali - Tariffa doganale comune - Sottovoci - Interpretazione - Fattispecie.

Ai fini dell'applicazione delle sottovoci 18.06-B e 21.07-C della tariffa doganale comune, la nozione di «gelato» comprende prodotti la cui caratteristica precipua è di fondere ad una determinata temperatura di 0° C, e non anche i prodotti aventi un tenore di grassi superiore al 15 %.

Corte Giust. C.E.E., 15 *dicembre* 1975, *n.* 53/75 - Foro it., 1976, IV, 50.

154. - Comunità europee - C.E.E. - Questioni pregiudiziali - Tariffa doganale comune - Classificazione delle voci - Modifica ed integrazione - Legittimità.

La disamina delle questioni sottoposte alla Corte non ha evidenziato elementi atti ad inficiare la validità della nota complementare al capitolo 90 della sezione VIII della tariffa doganale comune, quale risulta dal regolamento del Consiglio 7 dicembre 1970, n. 1/71 C.E.E. che modifica, con effetto dal 1° gennaio 1971, il regolamento C.E.E. n. 950/68 relativo alla tariffa doganale comune.

Corte Giust. C.E.E., 19 *dicembre* 1975, *n.* 38/75 - Foro it., 1976, IV, 50.

III. - DIRITTO PROCESSUALE TRIBUTARIO

155. - Commissioni tributarie - Notificazione al solo ricorrente di una società di fatto - Validità - Condizione.

Nel caso di ricorso proposto nella qualità di socio di una società di fatto è da ritenersi che ogni socio abbia il potere di rappresentare la società; per-

tanto, ove diversamente non risulti dagli atti, è da ritenersi valida la notifica dei conseguenti atti al solo ricorrente.

Cass., Sez. III, 25 *novembre* 1974, *n.* 3831 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 227.

156. - Commissioni tributarie - Notificazione - Domicilio di elezione - Mancata indicazione nella procura al difensore - Insussistenza.

Il conferimento della procura *ad litem* non comporta l'elezione di domicilio della parte presso il procuratore, quando tale elezione di domicilio non risulti in alcun modo dal testo della procura.

Cass., Sez. III, 10 *gennaio* 1975, *n.* 101 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 234.

157. - Notificazioni - A società in accomandita semplice - Consegna all'amministratore accomandatario e non ai soci accomandanti - Validità.

La notifica di un atto riguardante una società in accomandita semplice è valida quando la consegna venga effettuata a mani del socio accomandatario, che risulti amministratore ai sensi dell'art. 2318 codice civile, nulla rilevando che questa non sia stata effettuata anche ai soci accomandati.

Comm. Centr., Sez. I, 11 *giugno* 1975, *n.* 8952 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 297

158. - Notificazioni - Ore della notificazione *ex* art. 147 c.p.c. - Irrilevanza nel caso di notizia per raccomandata al destinatario ai sensi degli artt. 139 e 140 c.p.c.

Qualora la notificazione venga effettuata ai sensi degli artt. 139 e 140 c.p.c., il successivo art. 147 non trova applicazione sia con riguardo al momento della ricezione della raccomandata da parte del destinatario che riguardo al momento della consegna del plico all'ufficio postale di spedizione da parte dell'ufficiale giudiziario; e ciò perché la notificazione si intende perfezionata con la consegna della copia al portiere o al vicino se eseguita ai sensi dell'art. 139 e con il deposito della copia nella casa comunale se eseguita ai sensi dell'art. 140.

Cass., Sez. I, 1 *ottobre* 1975, *n.* 3096 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 318.

159. - Notifica a rappresentante legale - A tutore di eredi minori - Sostituzione con erede divenuto maggiormente in pendenza del giudizio - Mancata comunicazione all'ufficio imposte - Notifica al cessato tutore - Validità.

Qualora risulti che, in pendenza del giudizio (caso di specie: al momento della notifica della decisione di commissione di 1° grado) sia cessata la rappresentanza legale del tutore di eredi minori, perché sostituito da uno di questi divenuto frattanto maggiorenne, si verifica mutamento della legittimazione che deve essere comunicato dal nuovo tutore o da uno dei minori alla controparte; in difetto, la notifica deve ritenersi validamente eseguita, ancorché effettuata a norme e con consegna al cessato tutore.

Comm. Centr., Sez. III, 14 *febbraio* 1975, *n.* 2208 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 191.

160. - Accertamento - Notificazione - Consegna a soggetto sfornito di rappresentanza - Nullità sanabile con il tempestivo ricorso del contribuente - Sanatoria in confronto del coobbligato: condizione.
Commissioni - Revoca del mandato o rinuncia del difensore - Validità della delega - Termine finale.
Commissioni - Competenza su questioni di semplice estimazione pendenti avanti la Commissione Centrale al 31 dicembre 1973 - Sussistenza.

La nullità della notificazione di avviso di accertamento, per essere stato consegnato a soggetto sfornito di rappresentanza nel rapporto tributario (nella specie si trattava di accertamento di ricchezza mobile, cat. A, consegnato al professionista incaricato di richiedere decreto ingiuntivo in confronto del debitore), può ritenersi sanata quando il contribuente abbia proposto tempestivo ricorso, specie se a mezzo del soggetto consegnatario delegato a contribuenti solidalmente obbligati, di cui uno non abbia conferito delega al detto soggetto, il vizio di notifica non può ritenersi sanato in confronto del medesimo quando non sia stata raggiunta la prova di avere ricevuto comunicazione dell'atto.

Anche nel giudizio avanti alle commissioni tributarie trova applicazione l'art. 85 del c.p.c. in virtù del quale, se la procura viene revocata al difensore o questo vi rinuncia, l'ufficio deve ritenersi coperto dal difensore revocato o rinunciante fino alla nomina di altro difensore o fino a quando il contribuente non abbia direttamente assunto la difesa dei propri interessi.

Per i ricorsi concernenti la esistenza e valutazione di interessi presunti pendenti al 31 dicembre 1973 avanti alla commissione centrale, questa ha competenza a decidere sulle doglianze relative alla insussistenza degli interessi e, in subordinata, sulla misura dei medesimi.

Comm. Centr., Sez. II, 28 *maggio* 1975, *n.* 7648 - *Imp. dir. erar. e IVA*, 1975, 252.

161. - Commissioni tributarie - Codice procedura civile - Norme compatibili con la struttura del procedimento tributario - Applicabilità ai sensi dell'art. 39 d.P.R. 636/1972.

In relazione all'art. 39 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, sul nuovo contenzioso tributario, le norme del codice di procedura civile, salvo quelle espressamente escluse, possono trovare applicazione sempre che non siano incompatibili con la struttura del procedimento tributario.

Cass., Sez. I, 13 *giugno* 1975, *n.* 2366 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 184.

162. - Commissioni tributarie - Legittimazione del fallito - Ammissibilità - Condizioni - Omissione motivata di non impugnazione di sentenza da parte del curatore - Legittimazione diretta - Esclusione.

Non può considerarsi verificata l'ipotesi di inerzia o di disinteresse degli organi preposti al fallimento — che abilita eccezionalmente il fallito a provvedere, per proprio conto, alla tutela giurisdizionale dei rapporti patrimoniali compresi nel fallimento o ad esso acquisibili — quando il curatore, promosso un giudizio nel quale il fallimento sia rimasto soccombente, abbia ritenuto non più conveniente o prudente proseguire negli ulteriori gradi, superiori perché questa è una scelta modale o specifica che spetta sovranamente agli organi fallimentari.

Cass., Sez. I, 14 *maggio* 1975, *n.* 1858 - Imp. dir. erar. e IV, 1976, 13.

163. - Procedimento - Controversie pendenti - Tardiva presentazione della istanza di fissazione di udienza da parte della curatela fallimentare - Estinzione del processo - Questione di legittimità costituzionale degli artt. 31 e 44 D.P.R. n. 636 del 1972 in relazione agli artt. 3 e 24 Cost. - Non è manifestamente infondata.

Poiché l'art. 44 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, comminando in via generale l'estinzione del processo per la mancata richiesta di trattazione del ricorso, prescinde dalla effettiva conoscenza del ricorso stesso, non è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 31 e 44 del citato decreto, in relazione agli artt. 3 e 24 della Costituzione, con riferimento alla situazione d'impedimento della curatela fallimentare.

Comm. trib. 1° *grado Catania*, 12 *gennaio* 1976 - Boll. tribut. inform., 1976, 637.

164. - Procedimento - Controversie pendenti - Ricorso del contribuente - Mancata istanza di fissazione di udienza *ex* art. 44 D.P.R. n. 636 del 1972 - Estinzione del ricorso - Passaggio in giudicato della decisione di appello - Coesistenza del ricorso dell'Ufficio - Prosecuzione del processo.

Pur nella coesistenza del ricorso dell'Ufficio, se il contribuente ha omesso di presentare l'istanza di fissazione di udienza ai sensi dell'art. 44 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, il ricorso del contribuente è estinto con la conseguenza che nei confronti del medesimo si ha il passagio in giudicato della decisione apellata.

Comm. Centr., Sez. VI, 31 *gennaio* 1975, *n.* 1518 - Boll. tribut. inform., 1976, 639.

165. - Procedimento - Controversie pendenti - Ordinanza di estinzione del processo per omessa istanza di fissazione di udienza - Possibilità di riproporre l'azione in un nuovo giudizio - Sussiste.

Emessa l'ordinanza di estinzione del processo a seguito dell'omessa presentazione dell'istanza di fissazione dell'udienza, il contribuente può riproporre il ricorso entro 60 giorni dalla notifica dell'ordinanza stessa.

Comm. trib. 2° *grado Pavia*, 23 *settembre* 1975 - Boll. tribut. inform., 1976, 704.

166. - Procedimento - Contenzioso tributario - Ricorso presentato prima dell'insediamento delle Commissioni - Allegazione della copia - È prescritta a pena di improcedibilità.
Procedimento - Contenzioso tributario - Ricorso improcedibile per mancata allegazione della copia - Estinzione del processo - Sopravviene decorso l'anno.
Procedimento - Contenzioso tributario - Ricorso improcedibile per mancata allegazione della copia - Dichiarazione di estinzione pronunciata prima che sia decorso l'anno - Illegittimità - Impugnazione - Compimento dell'anno nel corso del giudizio d'appello - Estinzione del processo.

Anche per i ricorsi presentati prima dell'insediamento delle Commissioni tributarie « revisionate » è prescritta, a pena di improcedibilità, l'allegazione della copia per l'ufficio.

L'improcedibilità del ricorso dovuta alla mancata allegazione della copia, che persiste per la durata di un anno, e che può essere rimossa, entro tale ter-

mine, dalla presentazione del documento mancante, produce, decorso tale termine, l'estinzione del processo.

Conseguentemente, prima che sia decorso l'anno, la Commissione non può pronunciare l'estinzione: tuttavia, ove tale pronunzia abbia avuto luogo, e sia stata impugnata, il compimento dell'anno nel corso del giudizio d'appello produce l'estinzione, che va dichiarata con ordinanza presidenziale.

Comm. trib. 2° grado Milano, 15 *ottobre* 1975 - Boll. tribut. inform., 1976, 477.

167. - Procedimento - Controversie pendenti - Istanza di fissazione di udienza *ex* art. 44 D.P.R. n. 636 del 1972 - Esclusione dell'ufficio - Eccezione di incostituzionalità *ex* art. 3 Cost. - È manifestamente infondata.

L'eccezione di incostituzionalità del disposto dell'art. 44 del D.P.R. n. 636 del 1972 in rapporto all'art. 3, comma 1, della Carta costituzionale proposta nell'aspetto negativo ed omissivo della norma processuale, prescindendo da una osservazione diretta della posizione positiva, cioè della parte contribuente come attrice in giudizio, è manifestamente infondata.

Comm. Centr., Sez. XIX, 10 *dicembre* 1975, *n.* 15826 - *Boll. tribut. inform.*, 1976, 793.

168. - Procedimento - Ricorsi alla Commissione di primo grado - Memorie difensive - Termine per la presentazione.

La memoria depositata nel decimo giorno precedente l'udienza è presentata nei termini di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 636, in quanto le locuzioni « fino a dieci giorni prima » e « fino a dieci giorni precedenti » sembrano affermare che debba escludersi dal computo il *dies a quo*, ossia il giorno dell'udienza, e che andando a ritroso si debba contare il *dies ad quem*, ossia quello di presentazione delle mamorie, mancando l'aggettivo « liberi » che lo escluda.

Comm. trib. 1° grado Milano, 1° *marzo* 1976 - Boll. tribut. inform., 1976, 563.

164. - Procedimento - Ricorsi - Ricorso dell'ufficio - Termini *ex* artt. 38 e 45 del R.D. n. 1516 del 1937.

Per la presentazione in termini del ricorso dell'Ufficio deve farsi riferimento alla data in cui il ricorso stesso perviene alla commissione adita, ai sensi degli artt. 38 e 45 del R.D. n. 1516 del 1937 e non alla data di spedizione per posta.

Pertanto è inammissibile il ricorso pervenuto alla Commissione oltre il trentesimo giorno dalla notificazione al contribuente della decisione impugnata.

Comm. Centr., Sez. II, 18 *maggio* 1975, *n.* 7636 - Boll. tribut. inform., 1976, 563.

170. - Registro e successione - Termine semestrale di decadenza *ex* art. 146 R.D. n. 3269 del 1923 ed art. 94 R.D. n. 3270 del 1923 per adire il giudice ordinario - È termine processuale - Sospensione dei termini processuali nel periodo feriale - Applicabilità.

L'istituto della sospensione dei termini processuali nel periodo feriale *ex* legge n. 818 del 14 luglio 1965, si applica al termine semestrale di decadenza-

previsto dagli artt. 146 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, in materia di imposta di registro e dall'art. 94 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, in materia di imposta di successione, per adire *ex novo* il giudice ordinario a seguito di decisione di una Commissione tributaria, dovendo ritenersi che tale termine rivesta natura processuale.

Cass., Sez. I, 20 *ottobre* 1975, *n.* 3426 - Riv. leg. fisc., 1975, 598.

171. - Procedimento - Ricorsi - Appello - Incertezza assoluta sul *petitum* - Nullità.
R.M. - Reddito d'impresa - Ammortamenti - Coefficienti - Valore orientativo - Commissioni tributarie - Ammortamenti consentiti in misura diversa - Ammissibilità - Limiti.

L'appello deve ritenersi nullo soltanto nel caso in cui vi sia incertezza assoluta circa ciò che si chiede in giudizio. Pertanto allorquando il *petitum* sia desumibile dagli atti del procedimento (nella specie, nella memoria illustrativa e nel mod. 3/A notificato al contribuente), non può essere pronunciata la nullità.

I coefficienti di ammortamento hanno soltanto un valore orientativo per gli uffici, particolarmente ai fini della misura massima da adottare. Pertanto ben possono le Commissioni di merito determinare coefficienti diversi purché diano giustificazione del criterio adottato.

Comm. Centr., Sez. X, 23 *aprile* 1975, *n.* 5576 - Boll. tribut. inform., 1976, 567.

172. - Imposte dirette - Procedimento - Duplicazione d'imposta - Istanza di rimborso all'Intendente di finanza improcedibile perchè tardiva - Azione giudiziaria - Ammissibilità.

La domanda di rimborso di somme, nella specie per avere il contribuente erroneamente un duplice versamento di ritenuta di acconto su compensi professionali. deve essere proposta nel termine di sei mesi di cui all'art. 171 del T.U. n. 645 del 1958, intendendosi, peraltro, che, decorso tale termine, non può essere instaurata alcuna controversia d'imposta, ma può invece proporsi l'azione per la ripetizione d'indebito avanti l'Autorità giudiziaria che, per l'essere la controversia del tutto estranea a quelle riservate dal D.P..R n. 636 del 1972, alla speciale giurisdizione delle Commissioni, deve considerarsi tuttora ammissibile.

Comm. trib. 2° *grado Milano*, 21 *gennaio* 1976, *n.* 8222 - Boll. tribut. inform., 1976, 564.

173. - Registro - Contratti di noleggio di films, enunciati in atti di finanziamento per la produzione dei films stessi contro cessione di diritti - Opposizione ad ingiunzione fiscale - Statuizione del giudice ordinario circa l'esistenza del vizio di grave ed evidente errore di apprezzamento nell'accertamento di valore provvisorio dei contratti effettuato dall'Ufficio - È illegittima per carenza di giurisdizione del giudice ordinario in materia di estimazione semplice al di fuori del procedimento *ex* art. 29 R.D.L. n. 1639 del 1936.

Il giudice ordinario è carente di giurisdizione ad emettere, nel corso del giudizio di opposizione ad ingiunzione fiscale di pagamento dell'imposta di registro relativa a determinati contratti (nella specie, di noleggio di films oggetto di enunciazione in atti di finanziamento per la produzione dei films medesimi contro cessione *pro-solvendo* dei diritti di pubblicazione ed utilizzazione delle opere, dei proventi del noleggio e dell'importo dei contributi e delle altre

provvidenze di legge) una statuizione che dichiari essere l'accertamento d'ufficio del valore provvisorio dei contratti in questione inficiato da grave ed evidente errore di apprezzamento, posto che, riguardando la detta statuizione una questione di estimazione semplice, di essa il giudice ordinario non può conoscere in mancanza di un previo procedimento dinanzi alle Commissioni tributarie e, qundi, in sede di impugnativa, ai sensi dell'art. 29 R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639, di una decisione definitiva di una Commissione provinciale di valutazione.

Cass., Sez. Un., 21 *ottobre* 1975, *n.* 3453 - Riv. leg. fisc., 1976, 603.

174. - Tributi in genere - Debito d'imposta - Ripartizione fra coobbligati - Controversia - Giurisdizione ordinaria.

La controversia tra privati, in ordine alla ripartizione, nei rapporti interni, di un debito d'imposta già adempiuto da alcuno dei coobbligati, appartiene alla giurisdizione ordinaria, trattandosi di diritti soggettivi, e le pretese di taluni dei coobbligati relative alla asserita inesistenza, in tutto o in parte, dello stesso debito di imposta, non debbono essere fatte valere nei confronti del fisco davanti alle commissioni tributarie; infatti i condebitori, nei cui confronti il debitore che ha adempiuto il debito comune fa valere il suo diritto alla surrogazione legale nel pagamento, ai sensi dell'art. 120, n. 3, c.c., possono opporre, nei suoi confronti, non soltanto le eccezioni relative al rapporto interno tra debitori solidali, ma anche quelle opponibili al creditore in ordine all'esistenza e all'entità del debito pagato.

Cass., Sez. I, 10 *giugno* 1975, *n.* 2305 - Mass. Foro it., 1975, 546.

175. - Tributi in genere - Prescrizione - Ricorso o azione di un condebitore solidale - Effetto interruttivo - Esclusione.

Il ricorso alle commissioni tributarie o l'azione giudiziale proposti da uno dei condebitori solidali di imposta non vale ad interrompere il corso della prescrizione dell'azione della finanza anche nei confronti degli altri condebitori.

Cass., Sez I, 27 *giugno* 1975, *n.* 2519 - Mass. Foro it., 1975, 603.

176. - Imposte e tasse in genere - Contenzioso tributario - Accertamento tecnico preventivo - Autorità giurisdizionale competente - Commissioni tributarie.

La richiesta di accertamento tecnico preventivo, finalizzata alla risoluzione di una controversia relativa allo sgravio di una imposta che rientra nella giurisdizione delle Commissioni tributarie, appartiene alla giurisdizione delle stesse Commissioni, e non dell'autorità giudiziaria ordinaria.

Cass., Sez. Un., 21 *maggio* 1975, *n.* 1997 - Giur. it., 1976, I, 1, 266.

177. - Imposta sulle successioni - Adizione del giudice ordinario dopo la decisione definitiva della Commissione tributaria *ex* art. 22, ultimo comma, R.D.L. n. 1639 del 1936 - Applicabilità anche in materia di imposte indirette - Decisione della centrale su una questione preliminare di merito con rinvio alla provinciale per la risoluzione della questione sostanziale definitiva - Impugnabilità in via giudiziaria anche oltre il termine di decadenza *ex* art. 94 R.D. n. 3270 del 1923, congiuntamente alla decisione definitiva che ha risoluto la questione sostanziale di merito.

L'art. 22, 3° comma, del R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639, secondo il quale il giudice ordinario può essere adito dal contribuente anche dopo che sia intervenuta la decisione definitiva della Commissione tributaria, sancisce un principio

generale applicabile alle decisioni emesse dalle Commissioni tributarie in materia, sia di imposte dirette che di imposte indirette.

Ne deriva che la decisione, con cui la Commissione centrale si limita a statuire su una questione preliminare di merito (dichiarando, nella specie, la inesistenza della prescrizione del diritto della Finanza a chiedere il pagamento dell'imposta di successione su un bene non figurante nella denunzia del contribuente), rinviando la vertenza alla Commissione provinciale per la risoluzione della questione sostanziale di merito (nella specie, concernente l'appartenenza o meno all'asse ereditario di quel bene ai fini dell'accertamento dell'*an debeatur*), non può considerarsi esauritiva del procedimento e conclusiva del rapporto tributario sostanziale, per cui, non potendo ad essa attribuirsi carattere definitivo, è ammissibile che sulla detta questione preliminare di merito concernente la prescrizione della pretesa dell'imposta successoria, l'azione giudiziaria sia promossa dopo il decorso, dalla notifica della decisione stessa, del termine semestrale di decadenza *ex* art. 94 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, e successivamente alla definizione di quella questione sostanziale di merito da parte della Commissione provinciale in sede di rinvio, potendo anche in materia di imposte indirette (nella specie, di successione), la suddetta decisione parziale della Commissione centrale essere impugnata dinanzi al giudice ordinario congiuntamente a quella definitiva, con cui si esaurisce il rapporto tributario sostanziale.

Cass., Sez. I, 22 *ottobre* 1975, *n.* 3492 - Riv. leg. fisc., 1976, 614.

178. - Imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili - Contestazione in astratto del potere impositivo del comune e richiesta di restituzione dell'imposta già pagata - Adizione diretta del giudice ordinario - È ammessa - Pagamento dell'imposta prima della pubblicazione della sentenza della Corte costituzionale dichiarativa della incostituzionalità dell'art. 25, 2° comma, legge n. 246 del 1963 - Non è più ripetibile - Irrilevanza della notifica al contribuente dell'avviso di accertamento maggior valore e del ricorso alle Commissioni tributarie contro tale avviso.

La vertenza avente per oggetto la contestazione in astratto del potere impositivo del comune (nella specie, in tema di imposte sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili) e la conseguente pretesa di restituzione del tributo già pagato, può essere promosso dal contribuente direttamente dinanzi al giudice ordinario, senza necessità che vengano all'uopo previamente esperiti i ricorsi amministrativi previsti dalla legge.

Il pagamento dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, eseguito dal contribuente in base a propria denunzia e liquidazione del tributo, prima della pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* della sentenza della Corte Costituzionale (n. 44 del 23 maggio 1966) che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 25, 2° comma, della legge 5 marzo 1963, n. 246, non è più ripetibile, anche nel caso che il comune impositore abbia notificato avviso di accertamento di maggior valore, ed esclusivamente contro di esso (quindi, in assenza di contestazione alcuna sulla legittimità della relativa obbligazione tributaria) sia stato proposto ricorso alla Commissione tributaria, dovendo ritenersi che tale pagamento abbia assunto carattere di definitività.

Cass., Sez. Un., 18 *dicembre* 1975, *n.* 4154 - Riv. leg. fisc., 1976, 819.

179. - Dogana - Imposte - Azione avanti il giudice ordinario - Previo ricorso amministrativo - Estremi.
Tributi in genere - Prescrizione - Ricorso del contribuente al Consiglio di Stato - Atto con il quale l'Amministrazione resiste - Efficacia interruttiva.

Il R.D. 9 aprile 1911, n. 330, che, in materia doganale, subordina la proponibilità dell'azione davanti al giudice ordinario al previo esperimento dei ri-

corsi amministrativi, non lede i diritti alla difesa in giudizio di cui agli artt. 24 e 113 Cost., poiché la tutela giurisdizionale dei diritti deve svolgersi secondo le modalità congruamente disposte per le singole materie.

L'atto con cui l'Amministrazione finanziaria resiste al ricorso, presentato dal contribuente al Consiglio di Stato, per l'annullamento di un provvedimento ministeriale relativo ad una pretesa tributaria, interrompe la prescrizione, che non corre fino alla definizione del giudizio, ancorché questa avvenga con una sentenza di declinazione della giurisdizione.

Cass., Sez. I, 28 *maggio* 1975, *n.* 2182 - Mass. Foro it., 1975, 513.

180. - Tributi in genere - Imposte indirette - Decisioni delle Commissioni tributarie - Determinazione del valore - Ricorso all'Autorità giudiziaria - Natura - Poteri del giudice - Limiti.

Il ricorso all'autorità giudiziaria per grave ed evidente errore di apprezzamento o per mancanza od insufficienza di calcolo previsto dall'art. 29, 3° comma, R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639, contro le decisioni definitive pronunciate dalle Commissioni provinciali, sulle questioni concernenti la determinazione di valore in materia di imposte indirette sui trasferimenti, costituisce un'impugnazione di mera legittimità e il sindacato da parte del giudice ordinario si risolve in un controllo che non investe la valutazione in sé ma il procedimento logico e giuridico seguito in tale operazione; pertanto, il vizio di grave ed evidente errore di apprezzamento o di mancato od insufficiente calcolo è ravvisabile quando la decisione sia frutto di criteri di valutazione non conformi alla legge o contenga errori di fatto gravi ed evidenti, ovvero quando non risultino dalla motivazione, sia pure sommariamente, gli elementi di fatto tenuti a base del calcolo per la determinazione del valore imponibile.

Cass., Sez. I, 21 *maggio* 1975, *n.* 2010 - Mass. Foro it., 1975, 469.

181. - Competenza e giurisdizione - Revisione della disciplina del contenzioso tributario - Istituzione delle nuove Commissioni tributarie - Questione di legittimità costituzionale del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, per contrasto con l'art. 102, 2° comma, e con la VI disp. trans. Cost. - Non manifesta infondatezza.

Non è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, recante revisione della disciplina del contenzioso tributario, quanto all'istituzione delle nuove commissioni tributarie, per contrasto con l'art. 102, 2° comma, e con la VI disposizione transitoria della Costituzione.

Trib. Roma, 30 *giugno* 1975 - Leg. e giur. trib., 1976, 699.

182. - Imposte e tasse in genere - Commissione centrale - Competenza sui ricorsi pendenti al momento dell'entrata in vigore del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 - Ricorsi su questioni di estimazione semplice, ammissibili dinanzi alla Commissione centrale secondo le norme previgenti - Inammissibilità.

I ricorsi su questioni di semplice estimazione, eccezionalmente ammissibili dinanzi alla Commissione centrale secondo le norme previgenti (nella specie, in materia di imposta straordinaria sul patrimonio), pendenti al momento dell'entrata in vigore del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, risultando inammissibili

alla stregua delle norme sopravvenute, non possono essere decisi nel merito dalla Commissione centrale.

Comm. trib. centr., Sez. VII, 27 *gennaio* 1975, *n.* 1018 - Giur. it., 1976, III, 2, 3.

183. - Commissione tributaria centrale - Competenza su questioni di semplice estimazione - Cessazione - Efficacia immediata - Effetti per ricorsi pendenti al 31 dicembre 1973.

Non risultando stabilito da alcuna norma transitoria del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, sul nuovo contenzioso tributario, quale sorte debbano seguirsi i ricorsi su questioni di estimazione semplice (come, ad esempio, in materia di imposta straordinaria sul patrimonio, di tassazione dei redditi di capitale, ecc.) pendenti in terzo grado davanti alla commissione centrale alla data del 31 dicembre 1973, la norma abrogativa in parte *qua* della competenza di detta commissione (art. 46 c. 2), con effetto da detta data, importa che i ricorsi della specie vanno dichiarati inammissibili.

Comm. Centr., Sez. VIII, 27 *gennaio* 1975, *n.* 1018 - Imp dir. erar. e IVA, 1975, 186.

184. - Registro - Ricorso al giudice ordinario per grave ed evidente errore di apprezzamento e mancanza o insufficienza di calcolo nella decisione della Commissione provinciale - Mancata produzione di copia autentica della decisione - Dichiarazione di improcedibilità dell'azione - Ricorso per cassazione - Condono tributario - Ammissibilità - Definizione in sede amministrativa della controversia - Pendenza in materia tributaria - Sussiste - Estinzione del giudizio.

La definizione di controversia di valutazione ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, ai sensi dell'art. 6 D.L. 5 novembre 1973, n. 660 (convertito con legge 18 dicembre 1973, n. 823), comporta la estinzione del giudizio in corso, cui non è di ostacolo alcun vizio di rapporto processuale di impugnazione per cassazione, che — determinando la inammissibilità o la improcedibilità del ricorso — impedisca, a causa del carattere pregiudiziale delle relative declaratorie, la emanazione di qualunque pronunzia (nella specie, il giudice aveva dichiarato la improcedibilità dell'azione per mancata produzione di copia autentica della decisione della Commissione provinciale).

Cass., Sez. I, 20 *novembre* 1975, *n.* 3890 - Boll. tribut. inform., 1976, 722.

IV. - ESECUZIONE E RISCOSSIONE

185. - Esattorie - Conferma dell'esattore/tesoriere per il decennio 1975/1983 - Necessità di parere unico da parte del comune - Conferma dell'esattoria e disdetta unilaterale del comune per il servizio di tesoreria - Violazione art. 31 d.P.R. 603/1973 - Sussiste.

Il comune, nell'esprimere parere sulla conferma dell'esattore tesoriere deve emettere un provvedimento unico, attesa la inscindibilità del rapporto intercorrente con l'esattore/tesoriere in carica. Pertanto, deve ritenersi nulla, per

violazione dell'art. 31 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 603, la delibera comunale che, espresso parere favorevole per la conferma dell'esattoria, disdica unilateralmente quello di tesoreria indicendo una gara a licitazione privata per far luogo alla nuova aggiudicazione.

Trib. Reg. Ammin. Liguria, 22 *maggio* 1975, *n.* 96 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 196.

186. - Esattorie - Personale - Svolgimento di mansioni superiori per vacanza del posto in organico a seguito di collocamento a riposo - Diritto alla retribuzione superiore - Spetta - Valutazione delle condizioni - Competenza del giudice di merito.

La « vacanza » di cui all'art. 17 del contratto collettivo 27 luglio 1957 per il personale delle esattorie delle imposte dirette — in virtù del quale il lavoratore ha diritto di percepire la retribuzione corrispondente al grado superiore se ha svolto di fatto mansioni inerenti al detto grado per la vacanza effettiva del posto in organico — si ha anche quando il posto di grado superiore si è reso vacante per collocamento a riposo; e l'accertamento dell'espletamento di dette mansioni e della vacanza del posto in organico è demandato al giudice di merito.

Cass., Sez. Lav., 5 *maggio* 1975, *n.* 1742 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 276.

187. - Tributi in genere - Privilegio generale sui mobili - Imposte iscritte nei ruoli dell'anno dell'esecuzione o in quello precedente - Limiti.

Quando le imposte dirette iscritte nei ruoli (straordinari) dell'anno in cui l'esattore procede all'esecuzione o interviene nella stessa, o in quelli dell'anno precedente, sono relative a periodi di imposte anteriori a tale periodo, il privilegio generale sui beni mobili del debitore assiste i crediti dello Stato nascenti da dette imposte, a norma dell'art. 211, 1° comma, T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, per un importo non superiore a quello dell'ultimo biennio, cioè delle imposte relative alle due più recenti annualità (di imposta) contenute in tali ruoli.

Cass., Sez. I, 6 *giugno* 1975, *n.* 2246 - Mass. Foro it., 1975, 530.

188. - Esattorie - Opposizioni giudiziali di terzi - Sospensione estiva dei termini *ex* legge 7 ottobre 1969, n. 742 - Inapplicabilità.

La sospensione estiva dei termini, di cui alla legge 7 ottobre 1969, n. 742, non può trovare applicazione, a norma dell'art. 3, nelle opposizioni giudiziali proposte da terzi contro l'esecuzione esattoriale.

Cass., Sez. I, 20 *gennaio* 1976, *n.* 162 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976, 41.

189. - Espropriazione esattoriale - Opposizione di terzo - Locazione o comodato di appartamento mobiliato - Prova dell'affidamento e della proprietà - Onere per il locatore e per il comodante.

Il locatore o comodante di beni pignorati dall'esattoria, che proponga opposizione di terzo ai sensi dell'art. 619 c.p.c. richiamato dall'art. 207 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, deve non solo dare la prova dell'affidamento al contri-

buente dei beni staggiti, ma altresì del diritto di proprietà o di altro diritto da lui vantato. Pertanto, non è sufficiente a vincere la presunzione di appartenenza al contribuente dei beni pignorati nella sua abitazione un contratto di locazione o di comodato di un immobile destinato ad abitazione e dei beni mobili in esso esistenti, ancorché risulti registrato in data anteriore al pignoramento.

Cass., Sez. III, 4 *febbraio* 1976, *n.* 371 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976, 57.

190. - Riscossione delle imposte - Contratto di esattoria o appalto - Differenze. Tributi in genere - Riconoscimento del contribuente del debito di imposta - Effetto preclusivo di contestazioni - Esclusione - Limiti.
Imposte di consumo - Azione giudiziaria - Preventivo ricorso amministrativo e termini - Necessità - Limiti.
Imposte di consumo - Esenzioni e agevolazioni - Opifici - Nozione.

Nel contratto di esattoria è trasferito al privato soltanto l'esercizio del servizio di riscossione, sicché il rapporto tributario, salvo per quanto concerne la validità e regolarità degli atti esecutivi posti in essere per la realizzazione del credito d'imposta, continua ad avere per unici soggetti la pubblica amministrazione ed il contribuente; nel contratto di appalto, invece, sia esso a canone fisso o ad aggio, il rapporto tributario nasce soltanto fra l'appaltatore e il contribuente, nei confronti del quale il primo si presenta come l'unico vero ente impositore immediato diretto e, cioè, l'unico titolare del rapporto, come si evince dal testo dell'art. 78 R.D. 14 settembre 1931, n. 1175; ne consegue che, in ordine alle domande proposte dal contribuente per sentir dichiarare non dovuto *in radice* il tributo e ad ottenere il rimborso, la legittimazione passiva spetta in ogni caso all'appaltatore delle imposte e non alla pubblica amministrazione concedente.

Costituisce principio generale nel diritto tributario che non si possa attribuire al puro e semplice riconoscimento, esplicito o implicito, fatto dal contribuente d'esser tenuto al pagamento di un tributo e contenuto in atti della procedura di accertamento e di riscossione (denunce, adesioni, pagamenti, domande di rateizzazione o di altri benefici), l'effetto di precludere ogni contestazione in ordine all'*an debeatur*, salvo che non siano scaduti i termini di impugnazione e non possa considerarsi estinto il rapporto tributario; siffatto riconoscimento esula, infatti, da tale procedura, regolata rigidamente e inderogabilmente dalla legge, la quale non ammette che la obbligazione tributaria trovi la sua base nella volontà del contribuente; le manifestazioni di volontà pertanto, quando non esprimano una chiara rinunzia al diritto di contestare l'*an debeatur*, debbono ritenersi giuridicamente rilevanti solo per ciò che concerne il *quantum debeatur*, nel senso di vincolare il contribuente ai dati a tal fine forniti o accettati; ciò non esclude che il contribuente possa validamente rinunciare a contestare la pretesa del fisco, ma, perché tale norma di acquiescenza si verifichi, è necessario il concorso dei requisiti indispensabili per la configurazione di una rinuncia, e cioè: 1) che una controversia tra contribuente e fisco sia già nata e risulti chiaramente nei suoi termini di diritto o, almeno, sia determinabile oggettivamente in base agli atti del procedimento; 2) che la rinuncia del contribuente sia manifestata con una dichiarazione espressa o con un comportamento sintomatico particolare, purché entrambi assolutamente inequivoci.

In materia di imposta di consumo, l'esperimento dei ricorsi amministrativi e la successiva osservanza del termine di tre mesi per la proposizione dell'azione giudiziaria sono richiesti soltanto per le controversie attinenti alla liquidazione e riscossione del tributo, rimanendo, invece, libera la proponibilità di detta azione in tutti i casi di radicale contestazione del potere impositivo, sia che esso venga negato in astratto, sia che si contesti l'esistenza dei suoi presupposti nel caso concreto e, con riguardo all'ipotesi di esenzione, sia che

si affermi in astratto la corrispondenza della fattispecie in discussione alla previsione normativa, sia che si affermi la ricorrenza in concreto di tutti i presupposti dell'esenzione.

Possono essere considerati opifici, ai fini dell'esenzione dall'imposta di consumo sui materiali da costruzione, anche costruzioni che tali non sarebbero in senso stretto, richiedendosi a tal fine solo una permanente e strutturale destinazione dell'immobile all'industria genericamente intesa, e cioè come fonte produttiva di merci e servizi, compresa, quindi, l'industria alberghiera.

Cass., Sez. I, 19 *giugno* 1975, *n.* 2462 - Mass. foro it., 1975, 588.

V. - DIRITTO PENALE FINANZIARIO

191. - Imposte di consumo - Reati - Norme del T.U.F.L. che puniscono - Non sono state abrogate dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Efficacia.

L'art. 90, n. 15, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nel disporre che, a seguito dell'istituzione della nuova imposta sul valore aggiunto, « con decorrenza dal 1° gennaio 1973 cessano di avere applicazione... le imposte comunali di consumo », ha inteso significare che da tale data cessa di avere applicazione il citato tributo comunale, in quanto assorbito dall'IVA, ma lascia in vigore, in relazione a tutti i rapporti pendenti o suscettibili di accertamento, le norme penali previste per violazioni alle leggi sulle imposte di consumo (come l'art. 55 del T.U. per la finanza locale); tale deduzione trova peraltro conferma nel disposto dell'art. 1 del D.P.R. 22 dicembre 1973, n. 834, il quale, estendendo esplicitamente l'applicabilità dei provvedimenti di clemenza previsti per i reati tributari ai reati concernenti le imposte di consumo, presuppone il vigore delle norme che puniscono detti reati.

Cass., Sez. III pen., 9 *gennaio* 1975, *n.* 3 - Boll. tribut. inform., 1976, 726.

192. - Imposte dirette - Amnistia - Legge 20 dicembre 1973, n. 830 e D.P.R. 22 dicembre 1973, n. 834 - Eccezione di illegittimità costituzionale in relazione all'art. 3 Cost. - Non è fondata.

La disparità di trattamento, in ordine alla possibilità di beneficiare della amnistia, tra i contribuenti le cui posizioni tributarie siano state già definite in base all'ordinario regime e che restano quindi esclusi dall'amnistia, e contribuenti ammessi al beneficio per avere soddisfatto la condizione di aver definito le loro posizioni avvalendosi del condono, non appare razionalmente ingiustificata, se rapportata alla finalità perseguita dal legislatore. Pertanto non è fondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 1, comma secondo, della legge 20 dicembre 1973, n. 830, di delegazione al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia in materia di reati finanziari, ed 1, primo e secondo comma, del successivo D.P.R. 22 dicembre 1973, n. 834, concessivo dell'amnistia in materia di reati finanziari, in riferimento all'art. 3 della Costituzione.

Corte Cost., 19 *febbraio* 1976, *n.* 32 - Boll. tribut. inform., 1976, 474.

193. - Finanze e tributi - Amnistia - Provvedimenti D.P.R. 22 dicembre 1973 n. 834 - Applicabilità solo a chi non abbia definito il reddito prima dell'entrata in vigore del cosiddetto condono fiscale - Inapplicabilità a chi in precedenza l'abbia definito - Questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 3 Cost. - Manifesta infondatezza.

È manifestamente infondata, in relazione all'art. 3 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1 D.P.R. 22 dicembre 1973, n. 934 (concessione di amnistia in materia di reati finanziari), che limita il beneficio ai reati riferibili a pendenze tributarie definite secondo le disposizioni del D.L. 5 novembre 1973, n. 660, proposta sotto il profilo del diverso e deteriore trattamento riservato a chi abbia definito il reddito già prima dell'entrata in vigore del D.L. n. 660 del 1973 (cosiddetto condono fiscale) rispetto a chi, essendosi sottratto alla definizione, sia ammesso a definire la propria posizione nelle forme agevolative del condono fiscale.

Invero, tale diversità di trattamento nei due casi inerisce ad una innegabile diversità di situazioni, trattandosi nel primo caso, di tributi già definiti e talvolta soddisfatti, e nel secondo caso, di una mera pretesa fiscale, ancora oggetto di contestazione, ed alla cui definizione lo Stato era interessato.

Cass., Sez. III pen., 16 *luglio* 1975 - Mass. decis. pen., 1975, 709.

194. - Amnistia *ex* legge 20 dicembre 1973, n. 830 - Applicazione a reati riguardanti situazioni tributarie definite all'entrata in vigore della legge sul condono n. 660/1973 - Esclusione.
Amnistia - Art. 1 legge n. 830/1973 - Violazione art. 3 Cost. - Manifesta infondatezza.

L'amnistia, di cui alla legge 20 dicembre 1973, n. 830, non si applica ai reati riferibili a situazioni tributarie definite prima dell'entrata in vigore del D.L. 5 novembre 1973, n. 660, sul condono tributario (nella specie, è stata esclusa l'estinzione per amnistia del reato di omessa dichiarazione dei redditi, il cui imponibile era stato concordato il 9 giugno 1973).

È manifestamente infondata la questione di illegittimità dell'art. 1 della citata legge n. 830, proposta, per violazione dell'art. 3 della Costituzione, sotto il profilo del diverso e deteriore trattamento riservato a chi abbia definito il reddito prima dell'entrata in vigore del D.L. 5 novembre 1973, n. 660, rispetto a chi, essendosi sottratto alla definizione, è ammesso a definire la propria posizione nelle forme agevolative del condono fiscale.

Cass., Sez. III *pen.*, 30 *settembre* 1974, *n.* 3000 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 301.

195. - I.V.A. e imposte sul reddito - Accertamento - Accessi, ispezioni e verifiche in studi professionali - Esame diretto della polizia tributaria di carte professionali sequestrate - Inammissibilità per violazione del segreto professionale - Tutela cautelare immediata - Ricorso al Pretore *ex* articolo 700 c.p.c.

In sede di ispezione e verifica di uno studio professionale consentita dall'art. 52 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 633 sull'IVA — che trova applicazione anche in materia di accertamento delle nuove imposte sul reddito per il richiamo fattone dall'art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 — la polizia tributaria, ancorché munita della prevista autorizzazione del Procuratore della Repubblica vincolata nella specie espressamente al rispetto del segreto d'ufficio, non può esaminare direttamente il contenuto di cartelle di corrispondenza di studio e di inserti riflettenti prestazioni professionali sequestrati e suggellati; e ciò perché utilizzare direttamente la corrispondenza sequestrata esula dallo

scopo del segreto d'ufficio determinando invece violazione del segreto professionale. che è tutelato dall'art. 15 della Costituzione con riserva assoluta di legge mentre la legge di delega 9 ottobre 1971, n. 825, ha in punto imposto il rispetto del segreto professionale. E il professionista, per evitare che in attesa dell'esito della procedura giudiziaria ordinaria di tutela possa subire pregiudizio irreparabile, può richiedere al pretore il provvedimento d'urgenza *ex* art. 700 c.p.c. perché disponga, che, sino a diverso ordine di giustizia, sia affidato in custodia tutto quanto sigillato.

Pret. Firenze, 6 *novembre* 1975 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976. 49.

VI. - IMPOSTE DIRETTE

196. - R.M. - Omessa dichiarazione - Applicazione art. 123 T.U. n. 645 del 1958 - Legittimità - Denuncia di cessazione - Irrilevanza - Commissioni tributarie - Riduzione del reddito - Illegittimità.

Quando sia stata omessa la dichiarazione dei redditi il contribuente non può neutralizzare l'operatività dell'art. 123 del T.U. n. 645/1958, deducendo o dimostrando a mezzo di reclamo avanti le Commissioni tributarie. che il reddito tassabile sia inferiore a quello accertato per l'anno precedente, ancorché abbia presentato nel corso dell'anno stesso denuncia di cessazione.

Pertanto non è consentito alle Commissioni di merito determinare un reddito inferiore a quello risultante dall'applicazione del citato art. 123.

Comm. Centr., Sez. VII, 14 *aprile* 1975, *n.* 4860 - Boll. tribut. inform., 1976, 643.

197. - Scritture contabili - Libri contabili vidimati e regolarmente tenuti - Registrazioni - Fonte di presunzione - Ammissibilità.

I libri contabili, vidimati nelle forme di legge e regolarmente tenuti, possono fornire. con le loro annotazioni al di fuori delle ipotesi in cui fanno prova contro l'imprenditore o nei rapporti fra lui e gli altri imprenditori. elementi indiziari atti a dar vita, in concorso con ulteriori elementi, ad una valida prova per presunzioni.

Cass., Sez. I, 9 *gennaio* 1975, *n.* 52 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 164.

198. - Imposta complementare - Accertamento sintetico - Presunzione di fruttuosità di capitali derivanti da disinvestimenti - Legittimità.

Ai fini della tassazione del reddito in imposta complementare, l'Ufficio imposte deve determinare il reddito del contribuente non soltanto in base agli elementi già acquisiti alle imposte oggettive, ma anche in modo autonomo, tenendo conto del tenore di vita del contribuente e di altri elementi e circostanze di fatto che fanno presumere che il reddito effettivo che si vuol colpire sia superiore a quello risultante dalla determinazione analitica. Nella fattispecie tali elementi e circostanze di fatto erano costituite dall'esistenza non contestata di cespiti derivanti da disinvestimenti immobiliari e mobiliari, la cui presunzione di fruttuosità è legittima.

Comm. Centr., Sez. VIII, 7 *ottobre* 1975, *n.* 11680 - Boll. tribut. inform.. 1976, 804.

199. - R.M. - Accertamento sintetico - Soggetto tassabile in base a bilancio - Accertamento *ex* art. 119, 3° comma, T.U. n. 645 del 1958 - Costituisce accertamento analitico - Giustificazione dei recuperi - Costituisce motivazione analitica.

La determinazione del reddito mediante integrazione o correzione delle poste di bilancio, con riferimento sia a dati tecnici della produzione, sia ad elementi indiretti di valutazione, ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 119 del T.U. n. 645 del 1958, costituisce accertamento analitico e quindi implica l'obbligo dell'Ufficio di fornirne prove e quindi la motivazione dei recuperi effettuati. Tale obbligo deve ritenersi soddisfatto se nell'avviso di accertamento si dia giustificazione delle riprese fiscali.

Comm. trib. 1° *grado Milano*, 27 *ottobre* 1975 - Boll. tribut. inform., 482.

200. - Redditi tassati separatamente - Patto di non concorrenza contestuale a contratto di lavoro dipendente - Natura retributiva del corrispettivo - Esclusione - Computabilità ai fini della indennità di fine rapporto.

Il patto di non concorrenza per il tempo successivo alla cessazione del rapporto di lavoro dipendente (art. 2125 codice civile), anche quando si presenta come clausola del contratto di lavoro, non ha il carattere di retribuzione correlata ad una prestazione del datore di lavoro in quanto conserva una autonoma configurazione, funzione e disciplina rispetto al contratto di lavoro. Ne segue che il corrispettivo — impregiudicata restando ogni questione circa la sua computabilità quando sia fissato in misura percentuale della retribuzione, ai fini dell'indennità di fine rapporto — deve possedere, essendo diverso e distinto da quello proprio del contratto di lavoro, soltanto i requisiti richiesti in via generale, per l'oggetto della prestazione, dall'art. 1418 codice civile, in relazione al precedente art. 1346, fra cui quello della determinatezza o della determinabilità.

Cass., Sez. Lav., 13 *maggio* 1975, *n.* 1846 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976. 11.

201. - Redditi di lavoro autonomo - Notai - Accertamento sintetico per inosservanza delle richieste *ex* art. 39, comma 1°, lett. *b*, del T.U. n. 645 del 1958 - Maggiorazione degli onorari risultanti dal repertorio - Onere della prova a carico dell'Ufficio.

Se può anche ammettersi che talvolta i notai percepiscano onorari maggiorati non risultanti dai repertori, ciò non può essere considerato regola e meno che mai fatto notorio. Pertanto, ove l'Ufficio proceda ad accertamento sintetico — per non avere il notaio ottemperato alla richiesta di fornire chiarimenti, dati e documenti, precludendo la possibilità di procedere al controllo della dichiarazione — deve dimostrare che gli onorari non risultanti dal repertorio siano stati percepiti; in difetto, la maggiorazione in percentuale apportata agli onorari risultanti dal repertorio deve ritenersi illegittima.

Comm. Centr., Sez. V, 27 *gennao* 1976, *n.* 1270 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976. 57.

202. - R.M. - Consorzio provinciale tra conduttori di stazioni di monta taurina - Avanzi di gestione - Tassabilità come reddito di cat. *B*.

Gli avanzi di gestione realizzati da un consorzio provinciale fra conduttori di stazioni di monta taurina, e costituiti dalle differenze fra i contributi

versati dai soci per permettere lo svolgimento, a loro favore, dell'attività dell'ente. e le spese da questo sostenute a tal fine, costituiscono reddito soggetto all'imposta di R.M. cat. B; non rileva, in contrario, né il fatto che essi siano indipendenti da ogni attività lucrativa, né il fatto che, secondo lo statuto, essi debbano essere destinati agli scopi dell'ente per l'anno successivo, costituendo tale destinazione un vincolo posto dalla volontà dello stesso percipiente e non dalla legge.

Cass., Sez. I, 27 *giugno* 1975, *n.* 2522 - Mass. Foro it., 1975, 604.

203. - Redditi di capitale - Interessi su indennità di espropriazione per pubblica utilità - Natura compensativa - Clausola di liquidazione forfettaria - Limite temporale di efficacia.

Hanno natura compensativa gli interessi sulla somma dovuti a seguito di espropriazione per pubblica utilità; e, qualora esista clausola che ne preveda la liquidazione forfettaria escludendone il separato conteggio, siffatto sistema di liquidazione può ritenersi efficace solo per il periodo normalmente necessario per l'effettuazione del pagamento dell'indennità (nella specie, determinato dal giudice di merito in tre mesi) e non anche per il periodo relativo al successivo ritardo al di là di ogni logica previsione.

Cass., Sez. I, 18 *luglio* 1975, *n.* 2851 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976, 44.

204. - R.M. - Interessi derivanti da crediti sorti nell'esercizio di industria o commercio - Tassazione in categoria *B* - Limiti.
R.M. - Natura del credito - Modificazione per provvedimento giudiziale - Esclusione.

A norma dell'art. 85, 2° comma, t.u. sulle imposte dirette del 29 gennaio 1958, n. 645, gli interessi derivanti da crediti sorti per effetto dell'esercizio dell'industria e del commercio, debbono essere tassati, ai fini dell'imposta di ricchezza mobile, in categoria *B*, sino a che non escano dalla sfera dell'industria o del commercio, per costituire una fonte autonoma di reddito, avulsione che si verifica ogniqualvolta, anche se contrariamente alle intenzioni dell'industriale o del commerciante, una somma, inizialmente destinata all'industria o al commercio, ne venga distratta e si immobilizzi, uscendo dalla sua disponibilità o dall'ambito dei rischi e degli eventi aziendali; pertanto, gli interessi moratori dovuti dalla pubblica amministrazione sul corrispettivo dell'appalto di opere pubbliche, i quali costituiscono una delle componenti del reddito professionale dell'imprenditore e non il frutto di un puro capitale avulso dall'impresa, non vanno tassati in categoria A, ma in categoria B e, pertanto. non rientrano fra quelli per i quali, a norma dell'art. 15 t.u. 24 agosto 1877, n. 4021, determinati soggetti sono tenuti al pagamento dell'imposta salvo la possibilità di rivalersi, mediante ritenuta sui loro creditori.

Un credito derivante dall'esercizio di un'industria o di un commercio non cambia natura giuridica o economica, ai fini della tassazione con l'imposta di ricchezza mobile, soltanto perché l'imprenditore debba risolversi, per la sua realizzazione, al giudice; infatti, il provvedimento giudiziario si limita ad accertare l'esistenza del credito e la relativa causa e non è, quindi, costitutivo della stessa.

Cass., Sez. I, 9 *aprile* 1975, *n.* 1292 - Mass. Foro it., 1975, 296.

205. - R.M. - Interessi presunti - Anticipazione di fondi - Costituisce finanziamento - Presunzione di frutuosità - Legittimità.
R.M. - Interessi presunti - Anticipazioni in qualità di mandatario - Tasso degli interessi - E quello stabilito dall'art. 1720 c.c.

Costituisce prova certa dell'esistenza di un finanziamento a società da parte di terzi la convenzione registrata in base alla quale i terzi si impegnano a fornire alla società il capitale necessario per determinati investimenti (nella specie, acquisto di immobili) e l'effettivo acquisto di immobili per un prezzo di gran lunga superiore al capitale sociale della società. Conseguentemente è legittima la presunzione di interessi sui finanziamenti.

Se il finanziamento è effettuato dal titolare di agenzia d'affari immobiliari nella veste di mandatario è legittima la determinazione dell'obbligo degli interessi, ai sensi dell'art. 1720 codice civile, al tasso legale del cinque per cento.

Comm. Centr., Sez. IV, 28 *aprile* 1975, *n.* 5662 - Boll. tribut. inform., 1976, 325.

206. - Redditi fondiari - Colonie miglioratizie e colonie perpetue.

La disciplina dell'enfiteusi è estensibile alle colonie miglioratizie e di varia origine e non alla colonia perpetua i cui criteri individualizzanti, ancorché non più ammessa dall'entrata in vigore del c.c. del 1965, sono la longevità del possesso, il difetto di titolo formale, la facoltà del colono di trasferire il proprio diritto senza il consenso del proprietario, la mancanza dell'obbligo di migliorare il fondo, la prestazione dei frutti al proprietario.

Cass., Sez. II, 28 *gennaio* 1975, *n.* 350 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 168.

207. - R.M. - Plusvalenze - Fusione per incorporazione - Fattispecie - Intassabilità.

Nell'ipotesi in cui una società venga incorporata da altra società che ne possiede per intero il pacchetto azionario, ed il patrimonio dell'incorporata venga registrato nel bilancio dell'incorporante agli stessi valori ai quali erano registrate le partecipazioni azionarie distrutte, non si verifica alcuno dei presupposti di legge — previste dall'art. 106 del T.U. imposte dirette n. 645 del 1958 — ai quali è subordinata la tassazione delle plusvalenze.

Comm. trib. 1° *grado Milano,* 20 *ottobre* 1975 - Giur. it., 1976, III, 2, 8.

208. - R.M. - Determinazione del reddito - Fondo spesa oggetti regalo - Detraibilità.

Nelle operazioni a premio il prezzo complessivo della merce comprende il valore dei cosidetti punti, inclusi nella confezione, sicché per il compratore sorge da quel momento non già una mera aspettativa ma un autentico diritto alla quota di premio in relazione ai punti predetti, conseguendo per la ditta venditrice un corrispondente onere che rientra in quello stesso momento nel computo delle spese di produzione e come tale deve essere ammesso in deduzione.

Comm. Centr., Sez. IV, 7 *luglio* 1975, *n.* 9928 - Boll. tribut. inform., 1976, 642.

209. - R.M. - Società cooperativa - Indennità di liquidazione pagata senza prelevamento da apposito fondo - Indetraibilità dal reddito netto della società - Reddito presunto su lavori da ultimare e spese per compensi a terzi - Indetraibilità dallo stesso reddito.

Le somme corrisposte da una società cooperativa a titolo di indennità di liquidazione senza prelevamento dall'apposito fondo, non sono detraibili ai fini della determinazione del reddito netto della società stessa da assoggettare alla imposta di R.M. cat. B, posto che l'art. 2424 c.c. vieta i compensi di partite nel contenuto di bilancio.

Egualmente è indetraibile, ai fini di cui sopra, il reddito presunto su lavori da ultimare, in quanto, essendo stato iscritto nel bilancio della società cooperativa, ne costituisce una posta attiva *ex* art. 2424 c.c.

È anche indetraibile, ai fini dell'imponibile da assoggettare all'imposta di R.M., la spesa relativa a compensi a terzi, quando essa non sia stata registrata nel relativo libro.

Comm. Centr., Sez. II, 5 *febbraio* 1975, *n.* 1834 - Riv. leg. fisc., 1976, 766.

210. - R.M. - Accertamento di un reddito nei riguardi di una società di fatto - Attribuzione, da parte della Commissione distrettuale, di tale reddito ad un soggetto partecipe di quella società - Impugnazione della relativa decisione - Quando deve ritenersi superata - Comproprietari di un fabbricato che demoliscono lo stesso e ne appaltano la ricostruzione e poi lo vendono a terzi conseguendo un ricavo comune - È società di fatto - Criterio di tassazione del relativo reddito.

La censura mossa ad una decisione di una Commissione di primo grado per avere, questa, posto a carico di un soggetto un reddito di R.M. di cat. B che l'Ufficio aveva, invece, accertato nei riguardi di una società di fatto, di cui quel soggetto era partecipe, deve ritenersi superata, dopo che la Commissione provinciale, riconosciuta la concreta esistenza di detta società, ha dichiarato legittimo l'accertamento promosso nei riguardi di quest'ultima.

Due soggetti, proprietari in parte pro-diviso e in parte pro-indiviso, di un fondo e di un fabbricato, che provvedano alla demolizione dell'edificio, all'appalto per la sua ricostruzione, limitatamente alla sola mano d'opera, con assuznione dei relativi rischi e, quindi, alla sua vendita a terzi con realizzazione di un ricavo comune, è da ritenere che siano astretti da un vincolo di collaborazione, che dà luogo ad una società di fatto tra di loro, onde è legittimo che il reddito trattone sia tassato in base ai criteri valevoli per una impresa occasionalmente costituita ed operante, indipendentemente dal concorso di un intento speculativo *ex* art. 81, 2° comma T.U. 29 gennaio 1958, n. 645.

Comm. centr., Sez. II, 26 *febbraio* 1975, *n.* 2858 - Riv. leg. fisc., 1976, 774.

211. - R.M. - Decreto ingiuntivo per credito cambiario - Presunzione di interessi - Mancanza di prova della cessazione di tale reddito - Tassazione - Legittimità.

È legittima la tassazione di un reddito di R.M. di cat. *A* (nella specie, interessi presunti derivanti da un decreto ingiutivo relativo ad un credito cambiario), allorché il contribuente non abbia fornito alcuna prova della cessazione del reddito stesso nei modi tassativamente previsti dall'art. 129 T.U. 29 gennaio 1958, n. 645.

Comm. Centr., Sez. II, 5 *marzo* 1975, *n.* 3354 - Riv. leg. fisc., 1976, 780.

212. - Redditi di lavoro - Ufficiali giudiziari - Rapporto di pubblico impiego e non di lavoro autonomo.
Redditi di lavoro - Gratificazione annuale dei medesimi - È compenso assimilabile alla 13ª mensilità - Diritti - Natura tributaria.

Dopo l'entrata in vigore della legge 18 ottobre 1951, s. 1128, deve ritenersi che gli ufficiali giudiziari e i loro aiutanti vanno considerati impiegati dello Stato e non già professionisti incaricati di pubbliche funzioni assimilabili in parte ai notai.

La gratificazione annuale dovuta ai medesimi costituisce mensilità aggiuntiva assimilabile alla 13ª mensilità, mentre i diritti percetti vanno assimilati non già ad onorari corrisposti per un'attività professionale sibbene a tasse pagate dai privati per un pubblico servizio.

Cass., Sez. Un., 14 *ottobre* 1975, *n.* 3311 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976, 75.

213. - Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo - Orchestrali - Compenso globale - Applicazione ritenuta *ex* art. 128 T.U. n. 645 del 1958 - Rilevanza della causa del contratto - Esclusione del contratto d'opera.

In relazione all'art. 128, comma primo, del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, quale modificato dall'art. 2 della legge 21 aprile 1962, n. 226, un compenso globale corrisposto ad un complesso orchestrale è soggetto alla ritenuta d'acconto quale corrispettivo di prestazione artistica nulla rilevando l'eventuale vincolo associativo interno, salvo che il rapporto tra l'imprenditore e la controparte non risulti un contratto d'opera.

Comm. Centr., Sez. VIII, 24 *giugno* 1975, *n.* 9032 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976, 47.

214. - Imposta sui redditi delle persone fisiche - Agenti di commercio - Redditi d'impresa - Ritenuta d'acconto sui compensi - Esclusione.

I redditi dell'agente di commercio sono considerati, ai fini fiscali, redditi d'impresa anche quando non siano il frutto di un'attività organizzata in forma d'impresa; pertanto i compensi da essi percepiti non sono assoggettabili alla ritenuta d'acconto prevista per i redditi di lavoro autonomo.

Trib. Milano, 20 *marzo* 1975 - Giur. it., 1976, I, 2, 289.

215. - Redditi di lavoro dipendente - Assimilati - Contratto di trasferimento di immobile in corrispettivo di mantenimento e assistenza - Affinità con la rendita vitalizia - Elementi differenziali.

Il contratto avente ad oggetto il trasferimento di un immobile in corrispettivo di prestazioni di mantenimento ed assistenza, pur presentando affinità con il contratto di rendita vitalizia, previsto dagli artt. 1872 e segg. c.c., si differenzia per il contenuto non meramente patrimoniale, presupponente un *intuitus personae* nella scelta del contraente; a tale negozio atipico, pertanto, non sono applicabili quelle norme della rendita vitalizia incompatibili con l'indicato elemento personale, che trova giustificazione nella fungibilità della prestazione del debitore non ricorrente nel contratto di mantenimento ed assistenza.

Cass., Sez. III, 28 *luglio* 1975, *n.* 2924 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976, 46.

216. - Imposta complementare - Partecipazione agli utili di società personale - Attribuzione ai soci nell'anno di produzione - Legittimità - Mancata percezione - Irrilevanza - Tassazione della società personale in base a bilancio - Irrilevanza.
Imposta complementare - Art. 135, lett. *c*) del T.U. n. 645 del 1958 - Eccezione di incostituzionalità in relazione agli artt. 3, 23, 53 e 76 Cost. - Sono manifestamente infondate.
Imposte dirette - Omessa dichiarazione - Penalità - Giurisprudenza non uniforme sul verificarsi del presupposto - Costituisce obiettiva incertezza sull'esistenza dello stesso - Penalità - Inapplicabilità.

La norma stabilita dall'art. 135, lett. *c*), del T.U. n. 645 del 1958, per cui la quota di utili della società di persone va considerata quale componente del reddito complessivo del socio nell'anno della produzione del reddito, indipendentemente dalla effettiva percezione, è norma percettiva che non ammette prova contraria ed a nulla rileva la circostanza che la società personale abbia optato per la tassazione in base a bilancio, ai sensi dell'art. 104 del citato testo unico, in quanto essa attiene al metodo di tassazione ma non modifica la struttura giuridica della società.

L'eccezione di incostituzionalità dell'art. 135, lett. *c*) del T.U. del 1958 in relazione all'art. 3 della Costituzione è manifestamente infondata in quanto la diversità del metodo di attribuzione degli utili sociali, secondo che si tratti di società personale o di società di capitali, risponde alla diversa struttura della società ed al diverso rapporto tra le medesime ed i partecipanti.

È manifestamente infondata la questione di incostituzionalità dell'art. 135, lett. *c*) del T.U. n. 645 del 1958, in relazione all'art. 23 della Costituzione, in quanto il precetto costituzionale è pienamente rispettato avendo il citato testo unico efficacia di legge formale ai sensi dell'art. 76 della Costituzione.

La disponibilità del reddito non si ravvisa soltanto nell'operazione materiale della riscossione ma si verifica al momento in cui il soggetto può far uso di una certa ricchezza. Pertanto l'eccezione di incostituzionalità dell'art. 135, lett. c), del T.U. n. 645 in relazione all'art. 53 della Costituzione è manifestamente infondata.

Le disposizioni dell'art. 135, 2° comma, lett. *c*) e *d*), che acquisivano e codificavano un'interpretazione giudiziale consolidata in quanto eliminavano perplessità e perfezionavano l'accertamento, rientravano tra quelle che il Parlamento rimetteva al prudente arbitrio del Governo. Pertanto è manifestamente infondata l'eccezione di illegittimità costituzionale delle predette norme in relazione all'art. 76 della Costituzione.

Le penalità per omessa dichiarazione non sono comminabili, ai sensi dell'art. 248 del T.U. n. 645 del 1958, se l'obbligo della dichiarazione era fondadatamente contestabile per obiettiva incertezza sull'esistenza dei presupposti dell'obbligazione tributaria. Tale circostanza si verifica quando la giurisprudenza è contrastante in rapporto ad un determinato presupposto di fatto.

Comm. Centr., Sez. Un., 11 *febbraio* 1976, *n.* 2736 - Boll. tribut. inform., 1976, 716.

217. - Imposta sulle società - Esenzione per le Opere pie ed altri istituti - Presupposti.

In forza dell'art. 3, n. 6, legge 6 agosto 1954, n. 603, istitutiva dell'imposta sulle società, che stabilisce che l'imposta non si applica alle opere pie, agli istituti ed agli altri enti pubblici di previdenza ed assistenza sociale, nonchè agli enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza ed assistenza o istruzione, l'esonero deve ritenersi spettare anche per un'azienda farmaceutica e per una relativa ad un acquedotto, gestite da uno dei predetti enti (nella specie, l'ente morale opere laiche lauretane) qualora vi sia coincidenza

tra il fine aziendale e quello istituzionale dell'ente, nel senso che le aziende vengono a costituire lo strumento organizzativo-economico della realizzazione del fine istituzionale dell'ente stesso, né rispetto a quest'ultimo le aziende presentino autonomia strutturale o di bilancio.

Cass., Sez. I, 28 *maggio* 1975, *n.* 2173 - Mass. Foro it., 1975, 511.

218. - Imposta sulle società - Esenzioni - Comune - Gestione farmacia - Esenzione - Compete.

Un'azienda comunale che, pur avendo l'autonomia patrimoniale propria delle aziende municipalizzate, sia priva di personalità giuridica, non è più, a seguito della legge 5 gennaio 1956, n. 1, tassabile in base a bilancio e rimane quindi compresa nell'esenzione concessa ai comuni dalla lett. *c*) dell'art. 151 del T.U. del 1958.

Cass., Sez. I, 14 *gennaio* 1976, *n.* 113 - Boll. tribut. inform., 1976, 645.

219. - R.M. - Zone depresse centro nord - Esenzione *ex* art. 8 legge n. 635 del 1957 - Trasferimento dell'impresa in zona depressa - Novità - Sussiste - Esenzione - Compete.

Per la zona economicamente depressa è « nuova » tanto la piccola industria o l'impresa artigiana frutto di una autonomia iniziativa quanto quella che viene trasferita da altra località, potendosi ben dire in entrambi i casi, secondo il linguaggio normale e con riferimento alla zona di insediamento, che una nuova impresa è « venuta a costituirsi » in detta zona. Pertanto, l'esenzione di cui all'art. 8 della legge 29 luglio 1957, n. 635, compete alle imprese che, già esistente in zona non depressa, si trasferiscono in località economicamente depresse.

Cass., Sez. I, 2 *ottobre* 1975, *n.* 3114 - Boll. tribut. inform., 1976, 233.

220. - Agevolazioni - Industrializzazione Mezzogiorno - Esenzione imposta società *ex* art. 115 t.u. 26 giugno 1965 n. 717 - Spetta se in territorio agevolato sussiste la sede operativa e non anche quella legale.

Il termine « sede » — che si legge nell'art. 14 della legge 26 giugno 1965, n. 717, successivamente riprodotto nell'art. 115 del T.U. delle leggi sul Mezzogiorno 30 giugno 1967, n. 1523 — non ha il significato di sede legale, ma di sede operativa. Pertanto, sempre che ricorrano le altre condizioni, non può essere negato il beneficio della esenzione dall'imposta sulle società ad una impresac he operi, con assoluta certezza, in territorio agevolato, nulla rilevando che costituitasi altrove, abbia successivamente spostato la sede legale nel comune ove opera.

Cass., Sez. I, 21 *maggio* 1975, *n.* 2007 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 345.

221. - R.M. - Zone depresse centro-nord - Imprese artigiane - Novità - Concetto.

Ai fini dell'esenzione fiscale di cui all'art. 8 della legge 29 luglio 1957, n. 635, per le imprese artigiane caratterizzate dalla produzione dei beni attraverso

il lavoro dell'imprenditore e dei suoi familiari, per le quali non si richiede alcuna organizzazione tecnica né macchinari, essendo sufficiente il semplice locale per lo svolgimento dell'attività artigianale da parte del suo titolare anche senza l'aiuto di collaboratori, si ha novità dell'impresa quando non sia riscontrabile alcun elemento obiettivo trasmesso da altra impresa che non sia quello dell'attività svolta.

Comm. Centr., Sez. II, 5 *marzo* 1975, *n.* 3330 - Boll. tribut. inform., 1976.

222. - Imposte dirette - Imposta cedolare - Unione Comunità israelitiche - Esenzione *ex* art. 10-*bis* legge 29 dicembre 1962 - Compete.

L'esenzione dall'imposta cedolare di cui all'art. 10 *bis* della legge 29 dicembre 1962, n. 1745, introdotto con l'art. 6 del D.L. 21 febbraio 1967, n. 22, compete all'Unione delle Comunità israeltiche data l'impronta chiaramente pubblicistica datale dal R.D. 30 ottobre 1930, n. 1731, che la sottopone alla vigilanza e tutela governativa e dato che il fine fondamentale dell'Unione stessa è quello del culto.

Comm. Centr., Sez. IV, 19 *maggio* 1975, *n.* 7200 - Boll. tribut. inform., 1976, 641.

VII. - IMPOSTE DI BOLLO, REGISTRO, SUCCESSIONE E IPOTECARIE

223. - Imposte indirette - Interessi moratori - Rettifica della originaria denuncia da parte del contribuente - Effetti.

Allorquando il contribuente rettifichi l'originaria infedele denuncia con una dichiarazione univoca, non condizionata e vincolante, anche se contenuta nel ricorso alle commissioni tributarie di primo grado, mette in condizione l'amministrazione finanziaria di acquisire immediatamente l'ulteriore ammontare del tributo — senza che ne resti tuttavia precluso il corso del giudizio di congruità —; con la conseguenza che dalla data della rettifica e nei limiti dell'ammontare di questa, non sono più computabili gli interessi moratori a carico del contribuente.

Cass., Sez. I, 4 *ottobre* 1975, *n.* 3142 - Boll. tribut. inform., 1976, 569.

224. - Imposte indirette - Condono - Interessi - Controversie pendenti solo per interessi moratori - Esclusione.
Tributi in genere - Imposta suppletiva - Interessi di mora - Esclusione.

Nell'ambito di applicabilità del condono di cui al decreto n. 660 del 1973, non rientrano gli interessi moratori, per cui l'omessa percezione di essi all'atto del pagamento della sorte capitale, non preclude il diritto della finanza, in epoca successiva all'applicazione del condono stesso, di pretendere ciò che è dovuto per legge.

Questa conclusione non solo è conforme alla lettera della legge, ma si inquadra nel principio generale più volte affermato da questa Suprema Corte (da ultimo sent. 29 ottobre 1973, n. 2805 e 26 marzo 1973, n. 821) secondo il quale il debito di interessi moratori ed il correlativo credito hanno carattere autonomo rispetto all'obbligazione tributaria principale, e pur partecipando della

natura di tale obbligazione, non sono a questa assimilabili né collegabili in modo indissolubile.

Ne consegue che giustamente è stata ritenuta ammissibile l'azione della Finanza diretta alla riscossione degli interessi moratori sul tributo in contestazione, in base all'autonomo titolo che la legittimava a pretenderne il pagamento.

Cass., Sez. I, 20 *gennaio* 1976, *n.* 159 - Boll. tribut. inform., 1976, 720.

225. - Tributi in genere - Imposta complementare - Obbligo degli interessi - Condizioni.
Tributi in genere - Imposta suppletiva - Interessi di mora - Esclusione.

In una successione *mortis causa* apertasi anteriormente all'entrata in vigore delle leggi 26 gennaio 1961 n. 29 e 28 marzo 1962 n. 147, l'obbligo del contribuente di pagare gli interessi di mora sulla imposta complementare con decorrenza dall'entrata in vigore dalla prima delle suddette leggi non comporta alcuna attribuzione di effetti retroattivi alle leggi medesime, perché il pagamento degli interessi non deriva da un fatto verificatosi anteriormente alla entrata in vigore delle nuove disposizione, ossia dall'apertura della successione, ma dal ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria, e cioè, da un fatto che persistendo nel momento in cui le nuove norme sono entrate in vigore, rientra nella disciplina di queste, secondo i principi generali che regolano la successione delle leggi nel tempo.

Il principio che non consente al fisco di richiedere interessi sull'imposta suppletiva trova la sua ragione nel fatto che le conseguenze del ritardo dovuto ad errore od omissione dell'ufficio non possono essere fatte ricadere sulla parte privata, ma l'errore dell'ufficio che si innesta in un processo di ritardata liquidazione dell'imposta per infedele denunzia dei contribuente non può valere a sanare il comportamento di quest'ultimo, che ha dato luogo al sorgere dell'obbligo di pagamento degli interessi.

Cass., Sez. I, 10 *aprile* 1975, *n.* 1320 - Mass. Foro it., 1975, 305.

226. - Registro - Rimborso dell'imposta - Prescrizione - Atto interruttivo - Avviso di accertamento di maggior valore e concordato - Inefficacia nei confronti del contribuente.
Registro - Rimborso dell'imposta - Termine di prescrizione - Decorrenza - Fattispecie.

A norma dell'art. 141 della legge organica di registro del 1923, atto idoneo ad interrompere la prescrizione in favore di entrambe le parti è soltanto la domanda del contribuente in via amministrativa per rimborso d'imposta o l'opposizione alla richiesta d'imposta complementare o suppletiva. Gli altri atti interruttivi non possono giovare se non a colui che li compie. Pertanto l'avviso di accertamento di maggior valore e il concordato valgono come atti interruttivi della prescrizione soltanto in favore dell'amministrazione finanziaria.

Il termine triennale di prescrizione per la domanda di rimborso dell'imposta, fondata su una erronea tassazione (nella specie la pretesa del tributo proporzionale, in luogo di quello fisso), decorre dalla registrazione dell'atto. Infatti fin da questa data il contribuente è posto in grado di conoscere i criteri di applicazione dell'imposta scelti dall'ufficio.

Cass., Sez. I, 5 *gennaio* 1976, *n.* 9 - Giur. it., 1976, I, 1, 557.

227. - Registro - Condono - Solidarietà - Condono tributario richiesto da uno dei condebitori solidali dell'imposta in contestazione - Applicazione - Estinzione della causa promossa da altro coobbligato - Esclusione. Registro - Finanziamento a medio termine concesso da Istituto di credito non autorizzato - Agevolazioni *ex* legge 27 luglio 1962, n. 1228 - Non competono.

Poiché l'applicazione del condono fiscale, richiesto da uno dei condebitori solidali dell'imposta in contestazione, comporta il riconoscimento del debito nei confronti della finanza da parte di costui, e poiché ai sensi dell'art. 1309 c.c. il riconoscimento del debito fatto da uno dei condebitori in solido non ha effetto riguardo agli altri, la causa promossa nei confronti della finanza da altro coobbligato (per contestare la debenza del tributo) non si estingue ed il processo deve proseguire.

Atteso che la legge 27 luglio 1962, n. 1228, accorda l'agevolazione del pagamento dell'imposta di registro col sistema dell'abbonamento ai finanziamenti concessi dagli istituti di credito a lungo e medio termine, purché effettuati in conformità alle disposizioni previste dalla legge e dagli statuti di tali enti, non si può estendere l'agevolazione ad un mutuo decennale concesso da una Cassa rurale ed artigiana, il cui statuto (in conformità all'art. 18 R.D.L. 26 settembre 1937, n. 1706) preveda la possibilità di concedere mutui per una durata non superiore ai cinque anni.

Cass., Sez. I, 16 *gennaio* 1976, *n.* 147 - Boll. tribut. inform., 1976, 646.

228. - Registro - Condono - Imposta suppletiva richiesta dopo la scadenza dei termini per la domanda di condono - Violazione dell'art. 3 Cost. - Disparità di trattamento non imputabile al contribuente - Questione di legittimità costituzionale - Non manifesta infondatezza.

Appare non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 6 D.L. 5 novembre 1973, n. 660 convertito in legge 19 dicembre 1973, n. 823, che, al comma quarto, limita l'applicazione del condono alla presentazione della domanda entro la data del 28 febbraio 1974, nella parte in cui non prevede l'applicazione del condono per gli atti formati anteriormente al 1° gennaio 1973, ma sui quali la richiesta di imposta suppletiva di registro sia stata avanzata dall'amministrazione finanziaria in epoca successiva alla scadenza del 28 febbraio 1974; e ciò per il contrasto con l'art. 3 della Costituzione.

Comm. trib. 1° *grado Ragusa,* 21 maggio 1975 - Boll. tribut. inform., 1976, 805.

229. - Registro - Atti - Natura - Indagine - Criteri.

L'indagine relativa alla natura intrinseca dell'atto sottoposto ad imposta di registro ed agli effetti che esso è capace di produrre (a norma dell'art. 8 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269) deve essere condotta con riguardo al potenziale valore strumentale dell'atto ed alle conseguenze che, sul piano giuridico, possono derivare dalla volontà che gli interessati hanno manifestato nel documento, senza che sia possibile tener conto di circostanze desumibili da elementi ad esso estranei, dai quali si ritenga di poter ricavare la prova di un intento diverso e più limitato.

Cass., Sez. I, 24 *giugno* 1975, *n.* 2512 - Mass. Foro it., 1975, 601.

230. - Registro - Principio *ex* art. 8 R.D. n. 3269 del 1923 - Tassazione degli atti in base ai loro effetti giuridici potenziali ed in base agli elementi tratti dagli atti stessi - È criterio valevole anche ai fini dell'applicazione dei benefici fiscali - Delibera di aumento del capitale di società azionaria - Previsione nello statuto sociale di esercizio di attività industriale nel Mezzogiorno e di attività collaterali, non strettamente collegate a quella industriale, anche fuori del Mezzogiorno ed all'estero - Mancata precisazione circa lo scopo delle filiali operanti fuori del Mezzogiorno di smerciare prodotti dell'opificio sito nel Mezzogiorno - Benefici fiscali *ex* legge n. 634 del 1957 - Inapplicabilità.

Il principio di cui all'art. 8 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, secondo il quale l'imposta di registro si applica ad ogni atto, tenendo conto dei potenziali effetti giuridici che esso è idoneo a produrre, anche se tali effetti non costituiscono il naturale e logico sviluppo della manifestazione di volontà delle parti contraenti, ed avuto riguardo esclusivamente agli elementi risultanti dall'atto sottoposto alla registrazione, sicché non ha rilevanza che la convenzione documentata nell'atto abbia avuto o meno attuazione o che le parti abbiano tenuto un comportamento piuttosto che un altro, si applica anche ai fini del riconoscimento di determinati benefici fiscali legati alla struttura, natura od effetti di un atto, salvo che la legge non faccia riferimento ad altre circostanze, anche se estranee all'atto da registrare con i benefici fiscali stessi.

La delibera di aumento del capitale di una società per azioni, non è da ammettere al godimento del beneficio fiscale dell'imposta fissa di registro previsto dalla legge 29 luglio 1957, n. 634, allorché lo statuto sociale preveda che la società esercenti, oltre che un'attività industriale nell'ambito del territorio del Mezzogiorno, anche attività collaterali diverse da quella strettamente industriale, ed a questa non indissolubilmente collegate (operazioni mobiliari ed immobiliari, commerciali, finanziarie, possibilità di partecipazione alla formazone di altre società, imprese ed aziende) e la possibilità di estendere il settore operativo a territori diversi da quello del Mezzogiorno ed anche all'estero e senza che nello statuto sociale stesso venga precisato, ai sensi dell'art. 4 del D.M. 14 dicembre 1965, che le filiali o succursali della società, operanti fuori del territorio del Mezzogiorno, hanno lo scopo esclusivo di smerciare i prodotti dell'opificio sociale operante nel territorio agevolato.

Cass., Sez. I, 29 ottobre 1975, *n.* 3641 - Riv. leg. fisc., 1976, 651.

231. - Registro - Criterio di tassazione degli atti di trasferimento di beni mobili ed immobili per prezzo unico *ex* art. 46 R.D. n. 3269 del 1923 - Condizioni di applicabilità - Vendita di un complesso aziendale di cui una parte a titolo di diritto personale di godimento - Omesso accertamento circa la natura immobiliare della restante parte dell'azienda ceduta - Conseguente inapplicabilità del criterio di tassazione *ex* art. 46, 1° comma, R.D. n. 3269 del 1923.

Il principio dell'art. 46 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, secondo cui gli atti di trasferimento di beni mobili ed immobili per prezzo unico ed indistinto vanno assoggettati alla maggiore aliquota dell'imposta di registro prevista per gli immobili, è operante solo se tutti i beni siano stati trasferiti a titolo di proprietà e di usufrutto o di altro diritto reale, per cui è illegittima la sentenza del giudice di merito che ha ritenuto applicabile l'aliquota mobiliare al trasferimento di un intero complesso aziendale in base al criterio di tassazione di cui al citato art. 46, 1° comma, R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, senza tener conto che il trasferimento di una parte di tale complesso (nella specie, distributori automatici di benzina e miscelatore fisso), pur se di natura immobiliare, era avvenuto a titolo di diritto personale (e non reale) di godi-

mento, non essendo essa di proprietà del cedente, ed omettendo, per altro verso, di accertare se i restanti beni aziendali (serbatoi di benzina) ceduti in proprietà avessero o meno natura immobiliare.

Cass., Sez. I, 20 *ottobre* 1975, *n.* 3418 - Riv. leg. fisc., 1976, 587.

232. - Registro mutuo ipotecario per costruzione di navi da parte del fondo di rotazione per iniziative economiche nel territorio di Trieste - Assoggettamento alla legge n. 908 del 1955 - Successivo atto di accollo novativo del residuo importo del mutuo da parte del terzo acquirente della nave già costruita e prestazione di garanzia fideiussoria da parte di un terzo - Assoggettamento anche di tale atto alla legge n. 908 del 1955 - Carattere innovativo di tale legge rispetto all'ordine generale n. 380 del 1948 del G.M.A. di Trieste - Applicazione a tale accollo novativo ed alla prestazione di garanzia fideiussoria dei benefici fiscali *ex* art. 6 legge n. 908 del 1955 - Esclusione.

L'assoggettamento di un atto di mutuo ipotecario per la costruzione di una nave, concesso dall'Ente gestore del Fondo di rotazione per le iniziative economiche nel Territorio Libero di Trieste, alla disciplina tributaria di cui alla legge 18 ottobre 1955, n. 908, comporta che anche l'atto successivo, che prevede l'accollo novativo, da parte del terzo acquirente di quella nave già costruita, del residuo importo del detto mutuo gravante sulla nave stessa, e la contestuale prestazione di una garanzia fideiussoria da parte di un altro soggetto, sia da far rientrare nell'ambito della disciplina della citata legge n. 908 del 1955 e non già di quella precedente di cui all'Ordine Generale del Governo Militare Alleato per il Trreitorio di Trieste n. 380 del 16 novembre 1948, posto che la detta legge n. 908 del 1955 ha una portata innovativa rispetto al previgente Ordine Generale n. 380 del 16 novembre 1948 del G.M.A. di Trieste.

L'atto di accollo novativo, con garanzia di fideiussione prestata da un terzo, del debito ipotecario dipendente da un finanziamento concesso, per la costruzione di una nave, dall'Ente gestore del Fondo di rotazione per le iniziative economiche nel Territorio di Trieste, non può godere delle agevolazioni fiscali previste dall'art. 6 della legge 18 ottobre 1955, n. 908 di cui ha fruito quel finanziamento (né di quelle stabilite dall'art. VIII dell'Ordine Generale n. 380 del 16 novembre 1948 del G.M.A. di Trieste), perché non può farsi rientrare nell'ambito concettuale delle operazioni di finanziamento per le costruzioni di navi, in quanto costituisce, invece, un'operazione economica successiva al finanziamento in parola, che, essendo collegata all'acquisto della nave già costruita, è per tale motivo estranea allo scopo di incentivazione delle iniziative economiche nel Territorio di Trieste, in previsione delle quali sono state disposte le citate agevolazioni fiscali, e perché non può essere considerato un contratto attinente all'esecuzione o all'estinzione del finanziamento precedentemente concesso per la costruzione della nave, posto che esso non è inerente allo scopo per il quale è stato concesso il finanziamento, né è volto a porre fine al rapporto di finanziamento stesso, bensì a sostituire la persona del mutuatario, fermo restando il relativo rapporto, sicché non è legato al finanziamento medesimo da un nesso di strumentalità.

Cass., Sez. I, 13 *ottobre* 1975, *n.* 3270 - Riv. leg. fisc., 1976, 574.

233. - Registro - Comproprietà di un suolo edificatorio - Costruzione e assegnazione dei singoli appartamenti - Divisione di cosa futura - Tassazione.

I comproprietari *pro indiviso* di un suolo che intendano costruirvi un fabbricato e conseguire ciascuno, per effetto della costruzione, la proprietà esclu-

siva dei singoli appartamenti, possono stipulare, anziché un atto di reciproca concessione *ad aedificandum*, un atto di divisione di cosa futura (il fabbricato in condominio da costruire) che, in virtù della volontà precedentemente manifestata dai contraenti, al momento stesso del suo sorgere, in comunione, si dividerà fra i medesimi nelle prestabilite porzioni; a tale atto potrà applicarsi l'imposta graduale di cui all'art. 89 della tariffa all. *A* legge di registro.

Cass., Sez. I, 9 *aprile* 1975, *n.* 1293 - Mass. Foro it., 1975, 297.

234. - Registro - Costituzione di ipoteca a garanzia di cambiali - Tassa graduale.

L'atto di costituzione di ipoteca a garanzia di cambiali, a norma dell'art. 59 della tariffa all. A alla legge organica di registro, è sottoposto a tassa graduale; qualora però tale atto, oltre al negozio di garanzia, contenga anche un patto di rinnovo delle cambiali, si deve applicare la tassa proporzionale, prepista dall'art. 28 della medesima tariffa, in quanto il patto di rinnovo concretizza una regolamentazione del rapporto fondamentale, difforme da quella fissata con le cambiali e comporta la costituzione di obbligazioni distinte da quelle preesistenti.

Cass., Sez. I, 16 *aprile* 1975, *n.* 1439 - Mass. Foro it., 1975, 335.

235. - Registro - Industrializzazione del Mezzogiorno - Trasferimenti di terreni e fabbricati a tal fine - Imposta fissa - Presupposti.

L'applicazione dell'imposta fissa di registro, prevista dall'art. 5 del D.L.L. 14 dicembre 1947, n. 1598 per i primi trasferimenti di terreni o fabbricati occorrenti per la costruzione o per il potenziamento di industrie nell'Italia meridionale ed insulare, è condizionata alla presentazione, entro il termine di tre anni dalla registrazione dell'atto, dell'attestazione della camera di commercio (o del Ministero dell'industria e del commercio, prima dell'entrata in vigore della legge 5 ottobre 1962, n. 1492) sulla concreta realizzazione della nuova iniziativa industriale; al rilascio di tale attestazione, che costituisce il mezzo di prova esclusivo per fruire del beneficio tributario, ha diritto il privato che abbia realizzato, nell'indicato termine triennale, le opere necessarie per ottenere l'agevolazione stessa, ed a questo, pertanto, non può negarsi, di fronte ad un rifiuto della camera di commercio, la possibilità di adire l'autorità giudiziaria per sentir dichiarare l'illegittimità del rifiuto medesimo ed accertare *aliunde* la ricorrenza dei presupposti di fatto per l'applicazione dell'imposta.

Cass., Sez. I, 20 *maggio* 1975, *n.* 1987 - Mass. Foro it., 1975, 462.

236. - Registro - Edilizia - Agevolazioni fiscali - Estensione - Condizioni - Fattispecie.

L'articolo unico della legge 7 febbraio 1968, n. 26, il quale stabilisce che i benefici di cui all'art. 14 legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni, si applicano all'intera area necessaria per realizzare i volumi fabbricabili stabiliti dalle norme e prescrizioni urbanistiche per le zone residenziali nei comuni dotati di piano regolatore e di programma di fabbricazione è stato reso applicabile dal D.L. 30 giugno 1972, n. 285, anche agli atti di acquisto di aree stipulati anteriormente all'entrata in vigore della legge precedente; per l'immediata applicazione dello *ius superveniens*, tuttavia, occorre accertare che la inedificabilità delle aree necessarie per la realizzazione dei volumi fabbricabili tragga origine da norme di piano regolatore o di programma di fabbricazione

e non già da convenzioni che non siano fondate su disposizioni di piano regolatore o di programma di fabbricazione.

237. - Imposta sulle successioni - Detrazioni - Passività - Onere della prova - Estremi.

In tema di imposta sulle successioni, la prova delle passività deducibili dall'asse ereditario deve essere data in uno dei modi consentiti dall'art. 45 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, senza la possibilità di far ricorso ad accertamenti sostitutivi; per i debiti cambiari, la loro esistenza, al momento della morte, può provarsi quando siano annotati nei libri di commercio del debitore o del creditore, e tale annotazione non può essere sostituita da quella nei libri di commercio del giratario per l'incasso, che non può identificarsi col creditore, ma di quest'ultimo è solo un mandatario.

Cass., Sez. I, 22 *maggio* 1975, *n.* 2025 - Mass. Foro it., 1975, n. 472.

238. - Imposta sulle successioni - Testamento - Impugnazione - Applicabilità dell'imposta - Limiti.

L'art. 6 della legge tributaria sulle successioni stabilisce che la tassa si applica anche se il testamento sia stato impugnato giudizialmente, salvo che non sia annullato in tutto o in parte con sentenza passata in giudicato, pronunziata in contraddittorio tra le parti interessate e la Finanza; la legge non introduce alcuna distinzione tra la sede, civile o penale, dell'impugnazione, ma solo si limita a stabilire che la dichiarazione giudiziale di falsità del testamento, in qualunque sede pronunciata, non è opponibile all'amministrazione che non abbia partecipato al giudizio (nella specie, è stata esclusa l'efficacia riflessa del giudicato penale che aveva dichiarato la falsità del testamento).

Cass., Sez. I, 23 *maggio* 1975, *n.* 2042 - Mass. Foro it., 1975, 476.

239. - Imposta sulle successioni - Presunzione di esistenza di gioielli, denaro e mobilia - Superamento - Condizioni.

Ai sensi dell'art. 31 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, la presunzione legale circa la presenza nell'asse ereditario e in una certa misura percentuale del suo valore netto, di determinati cespiti, fra cui il denaro, può essere vinta anche mediante presunzioni semplici, purché fondate su fatti e circostanze la cui certezza emerga da documenti appartenenti ai tipi tassativamente indicati dalla legge: in particolare, per quanto concerne la prova dell'esistenza di un valore maggiore, da inventari, redatti nel casi e nei modi prescritti, o da atti e dichiarazioni delle parti.

Cass., Sez. I, 12 *giugno* 1975, *n.* 2339 - Mass. Foro it., 1975, 557.

240. - Successioni - Eredità accettata con beneficio di inventario - Compilazione dell'inventario - Condizioni per il superamento della presunzione di esistenza nell'asse ereditario di mobili, gioielli e denaro *ex* art. 31, 1° comma, R.D. n. 3270 del 1923 - Inventario chiuso tempestivamente e poi riaperto per il rinvenimento di nuove attività ereditarie - Non è idoneo a vincere la detta presunzione - Mancanza di colpa degli eredi per l'incompletezza dell'originario verbale d'inventario - Irrilevanza.

In tema di eredità beneficiata, la presunzione di esistenza nell'asse ereditario di mobili, gioielli e denaro *ex* art. 31, 1° comma R.D. 30 dicembre 1923,

n. 3270, può essere vinta soltanto se l'inventario sia completo, cioè contenga tutte le indicazioni prescritte, e venga compiuto nel termine stabilito dal codice civile o legittimamente prorogato dal giudice (art. 485 c.c.), non già quando — come nella specie, — l'inventario, già chiuso allo scadere del semestre dall'apertura della successione, sia stato riaperto a seguito del rinvenimento di altre attività mobiliari (nella specie, partecipazioni azionarie del *de cuius* in società ed istituti bancari), a nulla rilevando che l'incompletezza dell'originario verbale d'inventario compiuto in termine non fosse ascrivibile a colpa degli eredi.

Cass., Sez. I, 22 *ottobre* 1975, *n.* 3487 - Riv. leg. fisc., 1976, 607.

241. - Successione - Condono *ex* legge n. 1139 del 1966 - Atto di dilazione a pagamento dell'imposta e degli interessi di mora - Comporta acquiescenza del contribuente alla pretesa relativa agli interessi - Conforme interpretazione contrattuale da parte del giudice di merito - Insindacabilità in Cassazione - Concessione del pagamento dilazionato dell'imposta e degli interessi moratori - Subordinazione del condono al pagamento non solo dell'imposta ma anche degli interessi - Legittimità - Questione di legittimità costituzionale dell'art. 6 legge n. 1139 del 1966, con riferimento agli artt. 24 e 53 Cost. - Manifesta infondatezza.

La sentenza del giudice di merito, che ha ritenuto che l'atto con cui il contribuente, avendo chiesto di volersi avvalere del condono di cui alla legge 23 dicembre 1966, n. 1139, ha convenuto con l'Ufficio il pagamento dilazionato dell'imposta di successione e dei correlativi interessi moratori, per i quali era sorto un giudizio di opposizione ad ingiunzione fiscale, comporta acquiescenza del contribuente stesso alla pretesa concernente gli interessi di mora, involge una interpretazione della volontà espressa dalle parti nel suddetto atto di dilazione e, come tale, è insindacabile in Cassazione.

In caso di dilazione, il condono concesso con la legge 23 dicembre 1966, n. 1139, è subordinato al pagamento, non soltanto delle rate di imposta, ma anche dei correlativi interessi di mora dilazionati, giacché l'art. 32, 2° comma, della citata legge n. 1139, anche se collega testualmente il beneficio del condono al pagamento delle sole rate d'imposta ancora dovute, va inteso nel senso che l'obbligazione di pagamento comprenda sia l'imposta che gli interessi, attesa la natura accessoria dell'obbligazione relativa a questi ultimi rispetto a quella avente per oggetto l'imposta.

E' manifestamente infondata, con riferimento agli artt. 24 e 53 Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 6 della legge 23 dicembre 1966, n. 1139, che dichiara irripetibili i tributi e loro accessori, corrisposti per beneficiare del condono delle sanzioni non penali.

Cass., Sez. I, 13 *novembre* 1975, *n.* 3286 - Riv. leg. fisc., 1976, 680.

VIII. - I.G.E., IVA

242. - I.G.E. - Acqua e bevande gassate - Base imponibile - Decreti ministeriali - Illegittimità - Limiti.

L'art. 43 del decreto del Ministro delle finanze 21 dicembre 1965, nel disporre che l'I.G.E. sulle acque e bevande gassate debba essere corrisposta sulla base dei prezzi medi dei prodotti venduti, da determinarsi dall'Intendente di finanza, stabilisce una modalità di accertamento dell'imponibile non autorizzata

dall'art. 10 D.L.L. 19 ottobre 1944, n. 348, e pertanto deve essere dal giudice disapplicato come illegittimo.

Cass., Sez. I, 28 *maggio* 1975, *n.* 2176 - Mass. Foro it., 1975, 512.

243. - I.G.E. - Trieste - Costruzioni e ricostruzioni industriali - Esenzione - Molo per ormeggio di grandi navi - Valutazione - Apprezzamento del giudice di merito - Incensurabilità.
I.G.E. - Trieste - Costruzioni e ricostruzioni industriali - Esenzione - Appaltatori di opere pubbliche industriali - Corrispettivi - Applicabilità.

Ai fini dell'esenzione dal pagamento dell'imposta generale sull'entrata, prevista dall'ordine n. 206 del 1950 del governo militare alleato di Trieste per i materiali da costruzione, la macchine e tutto quanto può occorrere per la trasformazione o ricostruzione di stabilimenti industriali tecnicamente organizzati è incensurabile la valutazione del giudice di merito, che riconosce il carattere di stabilimento industriale ad un molo per l'ormeggio di grandi navi, giacché nelle attività industriali, insieme alla produzione e trasformazione, vanno comprese le attività di prestazione di servizi.

L'esenzione dal pagamento dell'imposta generale sull'entrata, prevista dall'ordine n. 206 del 1950 del governo militare alleato di Trieste per i materiali da costruzione, la macchine e tutto quanto può occorrere per la trasformazione o ricostruzione di stabilimenti industriali tecnicamente organizzati, si applica anche ai corrispettivi spettanti all'appaltatore di un'opera pubblica industriale costruita in Trieste per conto dello Stato, giacché nell'espressione « tutto quanto può occorrere » deve comprendersi anche l'attività degli appaltatori.

Cass., Sez. I, 6 *giugno* 1975, *n.* 2240 - Mass. Foro it., 1975, 528.

244. - Imposta sul valore aggiunto - Rivalsa - Azione relativa - Autorità giudiziaria - Giurisdizione - Sussiste.
Imposta sul valore aggiunto - Rivalsa - Causa civile - Onorari e spese - Condanna del soccombente con distrazione in favore del difensore - Imposta dovuta dal distrattario - Rivalsa verso il soccombente - Esclusione.

Rientra nella giurisdizione del giudice ordinario la domanda del cedente di una merce o del prestatore di un servizio, intesa al recupero dell'imposta sul valore aggiunto in virtù del diritto di rivalsa.

La rivalsa dell'imposta sul valore aggiunto si ricollega al rapporto cui la prestazione inerisce. Essa non è quindi, esercitabile, da parte del difensore che abbia assistito la parte vincitrice, ancorché sia stata in suo favore disposta la distrazione delle spese, nei confronti del soccombente.

Pret. Catania, 5 *marzo* 1976 - Boll. tribut. inform., 1976, 720.

245. - Imposta sul valore aggiunto - Inizio di attività - Dichiarazione - Termine - Presentazione dopo la scadenza del termine di cui all'art. 35, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Inesistenza giuridica e conseguente omissione a tutti gli effetti.
Imposta sul valore aggiunto - Inizio di attività - Dichiarazione - Omissione - Contribuente con volume d'affari non superiore a lire 120.000.000 - Dichiarazione riepilogativa *ex* art. 33 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sostituito con l'art. 1 D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687 - Presentazione entro il 31 gennaio - Pena pecuniaria - Esclusione.

Deve ritenersi giuridicamente inesistente, e quindi omessa a tutti gli effetti, la dichiarazione presentata dai soggetti che intraprendono l'esercizio di

un'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato, o vi istituiscono una stabile organizzazione, dopo la scadenza del termine di trenta giorni previsto dall'art. 35 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Il contribuente che, pur avendo intrapreso l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato — o vi abbia istituito una stabile organizzazione — anteriormente al 1° gennaio 1975, non abbia presentato la dichiarazione di inizio dell'attività nel termine stabilito dall'art. 35 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per non avere nell'anno precedente realizzato un volume d'affari superiore a centoventi milioni di lire (art. 32 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sostituito con l'art. 1 D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687), può presentare la dichiarazione riepilogativa, prevista dall'art. 33 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sostituito con l'art. 1 D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687, senza la irrogazione di pena pecuniaria, e sempreché la dichiarazione integrativa stessa venga presentata entro il 31 gennaio.

Comm. trib. 1° grado La Spezzia, 2 gennaio 1976 - Leg. e giur. trib., 1976, 683.

IX. - ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

246. - Imposte di consumo - Determinazione - Momento di riferimento - Fattispecie.
Riscossione delle imposte - Ingiunzione fiscale - Opposizione - Oggetto.

Ai sensi dell'art. 39 del regolamento per la riscossione delle imposte di consumo, approvato con R.D. 30 aprile 1936, n. 1138, per stabilire quale sia l'imposta applicabile ai materiali impiegati in una determinata opera occorre riferirsi al momento in cui questa è ultimata, dato che il debito di imposta sorge quando si verifica la situazione di fatto (ultimazione dei lavori) stabilita dalla legge come presupposto per l'imposizione; pertanto, per la determinazione della destinazione e della classificazione della costruzione e dei presupposti di fatto per la sua assoggettabilità all'imposta o per la sua esentabilità, momento determinante ed esclusivo è quello del sopralluogo che, dopo l'ultimazione dei lavori, viene effettuato dal tecnico delegato del comune all'accertamento dell'imposta ai sensi degli artt. 35 e 36 regolamento citato; trattandosi di accertamento che implica la valutazione di una situazione obiettiva, fondata sulle caratteristiche presenti nell'opera portata a compimento, e non già su quelle che appaiono nel progetto presentato per l'approvazione alle competenti autorità; consegue che, ai fini dell'applicazione dell'art. 45, 2° comma, legge 23 maggio 1965, n. 431, che concede l'esenzione dall'imposta di consumo sui materiali impiegati nella costruzione di case economcihe e popolari, il provvedimento del prefetto o del Ministro dei lavori pubblici, attestante la progettazione, per le sue caratteristiche, deve considerarsi di tipo popolare, pur costituendo un requisito formale indispensabile per la concessione delle previste agevolazioni fiscali, è tuttavia, ai fini dell'imposta di consumo, del tutto irrilevante, qualora, a lavori ultimati, il tecnico comunale accerti che l'edificio non è stato costruito in conformità al progetto preventivamente approvato.

Il giudizio di opposizione ad ingiunzione fiscale ha per oggetto non la pronunzia di illegittimità formale o sostanziale della pretesa fiscale, bensì l'accertamento della sussistenza dei presupposti di legge che determinano l'obbligo di corrispondere il tributo nella misura pretesa dall'ente impositore; in detto giudizio, perciò, si verifica un'inversione delle posizioni delle parti, per cui il creditore precedente assume la posizione di convenuto, mentre il debitore intimato ed opponente acquista la qualità di attore in senso formale e sostanziale, e come tale è soggetto all'onere della prova circa l'illegittimità della pretesa, fiscale, al fine di ottenere, da parte del giudice, l'accertamento negativo della pretesa stessa.

Cass., Sez. I, 13 giugno 1975, *n.* 2362 - Mass. Foro it., 1975, 562.

247. - Imposta di consumo - Esenzioni - Materiali edilizi adibiti per la costruzione di alberghi - Presupposti della esenzione.

I materiali impiegati per la costruzione di edifici destinati all'attività alberghiera sono esenti dall'imposta comunale di consumo se tali costruzioni sono formati in guisa tale da non poter essere utilizzate per uso diverso se non dopo l'esecuzione rilevanti opere di trasformazione.

App. Bologna, 6 *settembre* 1975 - Giur. it., 1976, I, 2, 333.

248. - Imposte di consumo - Materiali impiegati per costruzione di edifici ad uso albergo - Esenzione prevista per le case di abitazione non di lusso da leggi statali - Estensione stabilita da leggi regionali siciliane dichiarate incostituzionali - Effetti della relativa pronuncia della Corte costituzionale - Edificio destinato ad albergo ritenuto dal giudice di merito facilmente adattabile ad usi diversi ed escluso, quindi, dalla esenzione *ex* art. 40 regolamento n. 1138 del 1936 - Vizio di motivazione della relativa sentenza - Quidi ricorre.

La sentenza della Corte Costituzionale n. 65 del 12 luglio 1965, ha dichiarato la illegittimità costituzionale delle leggi regionali siciliane 25 luglio 1957, n. 46, e 12 novembre 1959, n. 29, nelle parti in cui esse avevano esteso l'esenzione dalle imposte di consumo ai materiali impiegati per la costruzione di edifici destinati ad alberghi, in base ad un riconosciuto eccesso della potestà legislativa regionale rispetto alle norme statali (legge 2 luglio 1949, n. 408) concernenti l'esenzione dalle stesse imposte per le case di abitazione non di lusso, onde gli effetti di tale pronunzia costituzionale non riguardano il diverso problema dell'esenzione dall'imposta di consumo dei materiali impiegati nella costruzione, la cui destinazione ad albergo non si presenti mutabile se non a seguito dell'esecuzione di opere costosissime e di rilevante importanza.

E' nulla per difetto di motivazione la sentenza con cui il giudice di merito ha ritenuto che un edificio destinato ad albergo fosse agevolmente adattabile ad usi diversi, escludendo di conseguenza che ad esso fosse applicabile l'esenzione dalle imposte di consumo *ex* art. 40 regolamento 30 aprile 1936, n. 1138, in base soltanto alle dichiarazioni di parte e senza prendere all'uopo in considerazione la documentazione acquisita al processo (licenza di esercizio dell'albergo classificato di seconda categoria, perizie dell'U.T.E.) circa la non facile trasformabilità dell'edificio per destinarlo ad usi diversi da quello alberghiero.

Cass., Sez. I, 14 *gennaio* 1976, *n.* 106 - Riv. leg. fisc., 1976, 832.

X. - TRIBUTI LOCALI

249. - Imposta di famiglia - Dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 1 D.L.L. n. 203 del 1945 - Non riguarda la composizione della sezione speciale della G.P.A. per i tributi locali - Questione di legittimità costituzionale dell'art. 14 del d.l. n. 261 del 1948 e dell'art. 19 D.P. n. 638 del 1972 - Quando non è rilevante ai fini del decidere - Accertamento tributario - Obbligo della motivazione analitica *ex* legge n. 1 del 1956 - Diversa attuazione a seconda dei vari procedimenti impositivi - Delibera della giunta municipale per l'accertamento dell'imposta di famiglia - Estratto di tale delibera - Non va riportato nell'atto di notifica individuale - Possibilità del contribuente di consultare gli atti presso la

casa comunale - Difetto di motivazione dell'accertamento - Nullità di quest'ultimo - Quando non sussiste - Carenza di motivazione di decisione della Centrale - Illegittimità della relativa decisione - Quando ricorre.

La dichiarazione di illegittimità costituzionale, pronunciata dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 30 del 22 marzo 1967, ha investito solamente la composizione ordinaria della G.P.A. in sede giurisdizionale *ex* art. 1 D.L.L. 12 aprile 1945, n. 203, e quindi non può essere estesa anche alla Sezione speciale della G.P.A. per i tributi locali.

La questione di legittimità costituzionale dell'art. 14 del D.D. 26 marzo 1948, n. 261, relativo alla composizione della Sezione speciale della G.P.A. per i tributi locali, e dell'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 638, a norma del quale detta Sezione continua a decidere le controversie da esso indicate, non è rilevante ai fini della risoluzione della causa, allorché sia sollevata successivamente alla conclusione della fase processuale svoltasi dinanzi ala Sezione medesima.

I principio dell'obbligo della motivazione analitica dell'accertamento tributario di cui alla legge 5 gennaio 1956, n. 1, ha carattere generale con riguardo all'applicazione di tutte le imposte, ma si attua in maniera diversa a seconda del sistema previsto dalla legge per i vari procedimenti di imposizione.

L'accertamento dell'imposta di famiglia si attua con delibera della Giunta municipale, che — a differenza di quanto stabilito dall'art. 18 della legge 5 marzo 1963, n. 246, istitutiva dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili — non deve essere riportata per estratto nell'atto di notifica individuale, onde questo ultimo non è nullo per mancanza di motivazione analitica, ben potendo il contribuente consultare gli atti depositati presso la casa comunale.

Il difetto di motivazione dell'accertamento dell'imponibile dell'imposta di famiglia non determina la nullità assoluta di tale accertamento, posto che detta nullità è sanata con l'acquisizione, nel corso della causa tributaria e nel contraddittorio delle parti, degli elementi giustificativi dell'accertamento stesso.

La decisione, con cui la Commissione centrale si è limitata ad approvare gli elementi in base ai quali era stato determinato l'imponibile agli effetti dell'imposta di famiglia, senza esaminare se il relativo accertamento fosse adeguatamente motivato in base all'analitica considerazione dei vari redditi e cespiti del contribuente, depurati dei costi di produzione e degli oneri tributari e patrimoniali e, poi, a mezzo del coacervo di tutte le componenti del reddito tassabile, è illegittima per carenza di motivazione.

Sass., Sez. Un., 24 *novembre* 1975, *n.* 3923 - Riv. leg. fisc., 1976, 804.

250. - Imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili - Rettifica di dichiarazione del contribuente mediante delibera della giunta municipale - Assoggettamento di quest'ultima al controllo del prefetto - Non è richiesto - Applicabilità norme del Capo XIX T.U. n. 1175 del 1931.

La delibera, con cui la Giunta municipale provvede alla rettifica della dichiarazione presentata dal contribuente ai fini dell'applicazione dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, non è soggetta al controllo del Prefetto (mediante invio allo stesso entro il termine perentorio di otto giorni dalla sua data), ai sensi dell'art. 97 della legge comunale e provinciale (R.D. 3 marzo 1934, n. 383), sostituito dall'art. 3 della legge 9 giugno 1947, n. 530, bensì alle norme del capo XIX del T.U. 14 settembre 1931, n. 1175 (artt. 276, 277 e 286) che regolano in modo conchiuso l'intero procedimento amministrativo per la formazione, pubblicazione ed esecutorietà dei tributi locali, inclusa la fase dei controlli degli atti di accertamento e di imposizione tributaria.

Cass., Sez. Un., 12 *dicembre* 1975, *n.* 4076 - Riv. leg. fisc., 1976, 811.

251. - Tributi locali - Incremento di valore delle aree fabbricabili - Incostituzionalità della normativa - Ripetizione delle rate d'imposta - Limiti.

La pronuncia della Corte Costituzionale 23 maggio 1966, n. 44 (dichiarativa della illegittimità costituzionale dell'art. 25, 2° comma, legge 5 marzo 1963, n. 246, istitutiva dell'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili) non esplica alcun effetto rispetto al pagamento dell'obbligazione tributaria eseguita in base ad autoliquidazione dal contribuente entro il giorno della pubblicazione di tale pronuncia sulla *Gazzetta Ufficiale*, se, fino a quel momento, la legittimità dell'obbligazione, sorta ed estinta sulla base di una legge da ritenere valida in entrambi i momenti, non è stata contestata dal contribuente medesimo relativamente all'*an* o al *quantum*; sulla definitività dell'estinzione della predetta obbligazione non incide la pendenza di contestazioni (o la possibilità di proporre reclami) avverso l'accertamento di maggior valore.

Cass., Sez. I, 4 *giugno* 1975, *n.* 2223 - Mass. Foro it., 1975, 523.

252. - Imposta fabbricati - Presupposto - Nozione di fabbricato suscettibile di produrre redditi - Fattispecie in tema di fabbricato di ente morale, statutariamente vincolato a fini non produttivi - Imponibilità.

I fabbricati degli istituti di assistenza e beneficenza, benché vincolati statutariamente a fini non produttivi, devono considerarsi suscettibili di produrre redditi, ai fini fiscali, e pertanto soggetti all'imposizione.

Comm. trib. centr., Sez. XI. 24 *giugno* 1975, *n.* 8216 - Giur. it., 1976, III, 2, 1.

253. - Imposta incremento valore immobili - Svalutazione monetaria - Questione d'incostituzionalità non manifestamente infondata.

Non è manifestamente infondata, in riferimento all'art. 53 Cost., la questione di incostituzionalità dell'art. 6, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, modificato dal D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 688, in quanto non prevede che l'incremento di valore, soggetto ad INVIM, sia depurato delle variazioni nominali dovute a svalutazione monetaria.

Comm. trib. 1° *grado Gorizia*, 6 *novembre* 1975 - Boll. tribut. inform., 1976, 725.

254. - Imposta incremento valore immobili - Aliquote - Progressività - Svincolamento del tasso annuo d'incremento - Detrazione costante del 4 % - Questione di incostituzionalità non manifestamente infondata.

Non è manifestamente infondata la questione di incostituzionalità degli artt. 14 e 15 del D.P.R. 26 ottobre 1973, n. 643, e successive modificazioni, in relazione agli artt. 3, 53 e 42 Costituzione, in quanto tali disposizioni, non commisurando la progressività delle aliquote all'incremento di valore annuo dell'immobile, e consentendo, a fronte della progressività del prelievo, una detrazione annua costante del 4 %, rendono l'onere dell'imposta tanto più gravoso, quanto più ampio risulti il periodo incrementativo.

Comm. trib. 1° *grado Trento*, 22 *gennaio* 1976 - Boll. tribut. inform., 1976, 648.

255. - Imposta incremento valore immobili - Svalutazione monetaria - Questione d'incostituzionalità non manifestamente infondata.

Non è manifestamente infondata, in riferimento all'art. 53 Cost., la questione di incostituzionalità dell'art. 6 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, modificato con D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 688, in quanto non prevede che l'incremento di valore, soggetto ad INVIM, sia depurato delle variazioni nominali.

Comm. trib. 1° grado Avezzano, 13 *novembre* 1975 - Boll. tribut. inform., 1976, 573.

256. - Contributi di miglioria specifica - Opere pubbliche degli enti locali - Soggetto passivo - Intestazione dell'immobile - Riferimento alla data di collaudo dell'opera pubblica.

Poiché il regime applicativo del contributo di miglioria specifica degli enti locali previsto dalla legge 5 marzo 1963, n. 246, si incentra sul principio per cui l'ultimazione dell'opera si ha come verificata con l'approvazione del collaudo, per tale intendendosi la relativa deliberazione, il contributo è applicabile nei confronti del soggetto che risultasse, alla data di tale deliberazione, intestatario dell'immobile.

Comm. Centr., Sez. XXIV. 22 *aprile* 1975, *n.* 5408 - Boll. tribut. inform., 1976, 492.

257. - Contributo di miglioria specifica - Questione nuova in Cassazione - Inammissibilità - Aree destinate dal piano regolatore all'edilizia economica e popolare - Esenzione in base agli artt. 33, 3° comma, e 15 legge n. 246 del 1963 - Non compete.

È inammissibile la prospettazione in Cassazione di una questione nuova (peraltro svolta, nella specie, nella memoria depositata ai sensi dell'art. 378 c.p.c. e non nel ricorso), implicante indagini di fatto non consentite in sede di legittimità.

Il contributo di miglioria specifica, previsto dall'art. 1 del R.D.L. 17 ottobre 1935, n. 1987, con riferimento all'art. 7 del R.D.L. 6 luglio 1931, n. 981, come modificato dalla legge di conversione 24 marzo 1932, n. 355, si rende applicabile anche alle aree destinate dal Piano Regolatore esclusivamente alla edilizia economica e popolare, non potendo ritenersi che tali aree vadano esenti dal detto contributo in base alla legge 5 marzo 1963, n. 246, posto che dal combinato disposto degli artt. 33, 3° comma, e 15 di quest'ultima legge si evince che le aree destinate dai Piani regolatori all'edilizia economica e popolare sono da esentare dall'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili e non dal contributo di miglioria specifica.

Cass., Sez. I, 26 *gennaio* 1976, *n.* 239 - Riv. leg. fisc., 1976, 841.

258. - Contributo di fognatura - Soggetto passivo - Locatario con patto di futura vendita - Esclusione.

Il locatario con patto di futura vendita non poteva essere soggetto passivo di contributo di fognatura, il cui imponibile andava commisurato, prima della sua abrogazione con l'art. 82 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, a quello dell'imposta sul reddito dei fabbricati.

Comm. Centr., Sez. XXIV, 26 *settembre* 1975, *n.* 11356 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976, 69.

259. - Tassa di occupazione spazi ed aree pubbliche - Tempestività dell'accertamento - Quando si verifica - Termine per la notifica dell'accertamento.

Ai sensi dell'art. 290 del T.U.F.L. 14 settembre 1931, n. 1175, la facoltà del Comune di colpire con l'accertamento d'ufficio, rispetto ai tributi periodici a ciclo annuale, non solo l'anno di competenza ma anche i due precedenti, presuppone che sia stata tempestivamente accertata la pretesa tributaria concernente detto anno di competenza.

L'accertamento, da parte del Comune, di un'imposta periodica a ciclo annuale (nella specie, tassa di occupazione di spazi ed aree pubbliche), sia nel caso di prima imposizione che in quello di rettifica del tributo in precedenza imposta, è tempestivo soltanto se è deliberato nel periodo compreso tra il 20 ottobre dell'anno di commisurazione e il 30 giugno dell'anno di competenza; la notifica di detto accertamento va, poi, compiuta entro il 31 luglio del medesimo anno di competenza, tenendo presente che per tale notifica è previsto un periodo massimo di venti giorni decorrente dalla data del deposito della deliberazione, insieme con i ruoli, nell'ufficio comunale e che per tale deposito è previsto un termine di 11 giorni.

Cass., Sez. I, 13 *dicembre* 1975, *n.* 4104 - Riv. leg. fisc., 1976, 817.

260. - Tassa per la raccolta ed il trasporto di rifiuti solidi urbani - Ha natura di imposta - Divieti legali esistenti per l'accesso alla zona di formazione dei rifiuti - Derogabilità.

Il tributo che i comuni sono legittimati ad applicare per la raccolta ed il trasporto dei rifiuti solidi urbani va qualificato come imposta — e non come una tassa — colpendo coloro che si trovano nelle condizioni previste dalla disciplina legislativa del tributo, indipendentemente dalla possibilità che essi provvedano in proprio all'espletamento del servizio o da una eventuale difficoltà di fatto, per il Comune, di espletarlo; non può sostenersi che sussista una impossibilità giuridica nell'espletamento del servizio nel divieto legale di accesso nei luoghi nei quali i rifiuti si presumono formati e debbono raccogliersi con riferimento al punto franco di una zona portuale, trattandosi nella specie di divieti derogabili, con le opportune salvaguardie per il caso di accesso di organi incaricati del servizio pubblico relativo.

Cass., Sez. I, 4 *giugno* 1975, *n.* 2220 - Boll. tribut. inform., 1976, 650.